



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

Processo nº 16327.721481/2012-90
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-003.438 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de junho de 2016
Matéria DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES, PLR, BÔNUS DE CONTRATAÇÃO
Recorrente ITAU UNIBANCO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA. FORMA DE CONTAGEM. APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). SÚMULA CARF Nº 99.

Por força do art. 62, § 2º do Regimento Interno do CARF, impõe-se a observância das decisões proferidas pelo STJ sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil. No Recurso Especial nº 973.733/SC restou pacificado que a aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN, está condicionada à realização do pagamento antecipado do tributo sujeito ao lançamento por homologação. Do contrário, aplica-se o prazo de decadência previsto no art. 173, I do CTN.

Não cabe exigir, no caso de contribuições previdenciárias, que tenha havido antecipação do pagamento especificamente em relação às contribuições objeto de lançamento de ofício, por aplicação obrigatória da Súmula CARF nº 99.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PLR. REQUISITOS LEGAIS.

A Participação nos Lucros ou Resultados não é meio para empresa obter economia fiscal, isto é, não é mecanismo para substituir eventual pagamento de abono, prêmio, gratificação, comissão, etc., de forma a ocultar a natureza salarial. O pagamento de PLR regular e legítimo, previsto no artigo 7º, inciso XI, da CF/88, é aquele que observa, cumulativamente, todas as regras estabelecidas na Lei nº 10.101/2000.

No caso, as verbas pagas a título de "PLR" ferem dispositivos legais e são, na realidade, outras verbas que complementam o salário dos empregados e, portanto, estão alcançadas pela contribuição exigida nos autos.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. *HIRING BONUS*.

Análise dos aditivos contratuais que constam dos autos evidencia que se trata de um adiantamento com natureza salarial para que o empregado preste serviço, no mínimo, por prazo determinado e, inclusive, observe todas as metas estabelecidas pela empresa. Dessa forma, o empregado só tem como seu, finalmente, o direito ao pagamento que recebeu adiantado, se cumprir o contrato de trabalho, dentro das regras estabelecidas. Caso contrário, seria obrigado a devolver o adiantamento, o que cabalmente desfigura o caráter indenizatório e desvinculado da prestação laboral que se lhe quis alegar.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Estando escorreita a tributação do PLR e do Bônus de Contratação, como consectário legal, mantém-se a multa pelo descumprimento das obrigações acessórias de declarar tais bases de cálculo em GFIP, conforme artigo 32, inciso IV da Lei nº 8.212, de 1991.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa fiscal de natureza punitiva integra a obrigação tributária principal (art. 113) e, assim, o crédito tributário (art. 139), estando sujeita à incidência de juros de mora (art. 161, todos do CTN).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos até a competência 11/2007 e rejeitar as demais preliminares. No mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto, Dílson Jatahy Fonseca Neto e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que deram provimento parcial para excluir da tributação as parcelas pagas a título de *hiring bonus* e as parcelas pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) que não excederam a periodicidade semestral. Quanto aos juros sobre a multa de ofício, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que deram provimento nessa matéria.

Assinado digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dílson Jatahy Fonseca Neto, Rosemary Figueiroa Augusto (Suplente Convocada), Martin da Silva Gesto e Márcio Henrique Sales Parada.

Fez sustentação oral, pelo Contribuinte, o advogado Fabio Zambite Ibrahim, OAB/RJ nº 176.415 e, pela Fazenda Nacional, a Procuradora Raquel Godoy de Miranda Araújo Aguiar.

Relatório

Em desfavor do contribuinte acima identificado foram lavrados Autos de Infração assim discriminados:

a) DEBCAD nº 37.355.960-7 - AIOP onde foram apurados valores referentes a contribuições devidas à Seguridade Social: 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), previstas no art. 22, incisos I, II e § 1º, da Lei 8.212/91. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa, de R\$ 534.264.595,46 (quinhentos e trinta e quatro milhões duzentos e sessenta e quatro mil quinhentos e noventa e cinco reais e quarenta e seis centavos) consolidado em 17/12/2012.

b) DEBCAD nº 37.355.962-3 - AIOP onde foram apurados valores referentes à contribuição destinada ao FNDE (salário educação). O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa, de R\$ 53.384.010,21 (cinquenta e três milhões trezentos e oitenta e quatro mil dez reais e vinte e um centavos), consolidado em 17/12/2012.

c) DEBCAD nº 37.355.957-7 - AIOA onde foi aplicada a multa por descumprimento da obrigação acessória prevista no Art.32, inciso IV, e § 5º, da Lei 8.212/91 (omissão de contribuições nas GFIP). A multa aplicada corresponde ao montante de R\$ 565.992,00 (quinhentos e sessenta e cinco mil novecentos e noventa e dois reais), considerando que toda a base de cálculo objeto deste lançamento não está declarada em GFIP.

Considerou-se para aplicação da multa o disposto na Lei nº 8.212, de 1991, alterada pela Lei nº 11.941, de 2009, em observância ao artigo 106 do CTN.

Para delinear a construção do lançamento, mencionamos e transcrevemos a seguir partes do Termo de Verificação Fiscal, que consta das folhas 34 e seguintes:

1. O débito teve como origem os valores das remunerações a título de Participação nos Lucros e/ou Resultados e bônus de contratação pagos e/ou creditados aos empregados apurados em Folhas de Pagamentos e informações prestadas pelo sujeito passivo e não recolhidos.

1.1 - PLR - As CCT firmadas para os anos de 2007 e 2008 foram assinadas e pactuadas entre os sindicatos dos Empregados em estabelecimentos bancários e a Federação Nacional dos Bancos - FENABAN em 18 de outubro de 2007 e 03 de novembro de 2008, respectivamente; os valores distribuídos conforme os Planos próprios não cumprem a determinação da existência de negociação entre empresa e seus empregados através de comissão escolhida pelas partes (não há evidências de participação do sindicato dos empregados); os Planos não possuem regras claras e objetivas e os índices para cálculo são incompreensíveis; foi feita distribuição de lucros com periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano civil e foram utilizados dois Planos distintos, que contemplavam os mesmos empregados, sendo extensíveis a todos, o que é vedado pela Lei 10.101/2000, artigo 2º. Ou se distribui lucros através de convenção coletiva ou um plano próprio pactuado entre comissão de empregados e empresa.

1.2 BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (*hiring bonus*) - O pagamento desse tipo de verba não foi expressamente excluído do conceito de salário contribuição pela Lei nº 8.212, de 1991, artigo 28; tal pagamento se dava em função de trabalho prestado e manutenção da relação de emprego, conforme contratos firmados entre as partes;

Cientificado da autuação, o contribuinte apresentou impugnação à primeira instância (fl. 1.587). Diz, em resumo, que existe decadência do direito de lançar em relação ao período compreendido entre janeiro e novembro de 2007 (contagem na forma do artigo 150, § 4º do CTN); na base de cálculo autuada foram incluídos todos os funcionários que tiveram participação nos lucros e resultados e não apenas aqueles em que se verificou pagamento em frequência superior a duas vezes ao ano, o que ensejaria nulidade por inadequação da base de cálculo escolhida; a existência de alternativas para a distribuição de lucros não invalida o procedimento, sendo evidente a possibilidade e legalidade de coexistência entre dois planos de PLR; apesar das datas de formalização dos acordos, os colaboradores já tinham a direção e o panorama que apenas seria consolidado posteriormente; as regras dos programas foram estabelecidas de forma clara e objetiva; apenas em alguns períodos e para alguns funcionários foi realizado o pagamento mais de duas vezes no ano civil, isso porque um mesmo empregado poderia fazer jus tanto ao programa "de resultados próprio" quanto ao programa "de participação nos lucros disposto na Convenção Coletiva da Categoria." Em relação ao *hiring bonus*, diz que "remuneração" é aquela decorrente do contrato da prestação laboral, como contraprestação do serviço realizado pelo empregado. A verba em questão é previa ao contrato de trabalho e não procede a afirmação de tratar-se de remuneração antecipada. Além disso, diz que não incidem juros sobre multa de ofício.

A impugnação foi analisada pela 14ª Turma da DRJ/SPO, que, em resumo, assim dispôs:

1 - Decadência - Conforme consta nos autos, as remunerações pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados e Bônus de Contratação, objeto do presente lançamento de ofício, não estavam, ao início da ação fiscal, declaradas nas GFIPs da Autuada, ou seja, esta não as considerou integrantes do salário de contribuição das contribuições previdenciárias devidas e, obviamente, não efetuou qualquer pagamento antecipado das contribuições correspondentes, condição indispensável para aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN. Deste modo, a ausência de qualquer recolhimento referente às contribuições incidentes sobre tais verbas conduz à aplicação do artigo 173, I, do CTN, para efeito do início de contagem do prazo decadencial para constituição do crédito correspondente. O crédito lançado corresponde ao período de 02/2007 a 11/2008, consolidado em 17/12/2012, tendo o lançamento sido efetuado, com a ciência pessoal do contribuinte, em 19/12/2012 (fls. 06).

2 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. Integram o salário de contribuição as verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando pagas em desacordo com a legislação correlata, recebendo a incidência das contribuições sociais previdenciárias e das destinadas a outras entidades (terceiros). Art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/91 e Art. 214, § 9º, X, e § 10, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99. A autuada admite haver adotado dois instrumentos negociais simultâneos para pagamento da PLR; do acordo denominado "Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação Complementar nos Resultados (PCR) conclui-se que, na verdade, corresponde a um pacto destinado a **complementar** os pagamentos previstos na CCT e nos programas próprios mantidos pelo banco, sendo extensivo a **todos** os seus empregados. Fica patente que os programas próprios correspondem, de fato, a um **terceiro** instrumento de PLR, ao lado da

CCT e do Acordo Coletivo (PCR), cujas regras foram definidas **unilateralmente** pela Autuada e demais empresas abrigadas sob o mesmo Grupo Econômico. Não se encontra em consonância com a lei o pagamento baseado em vários acordos, independente de todos estarem nos estritos limites da lei. Violação explícita da **semestralidade** exigida no § 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000. As CCT/PLR não exigem uma única condição a ser cumprida pelos trabalhadores, como as citadas no § 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000. As CCT/PLR do período fiscalizado descumprem a exigência legal de que o pacto resultante seja **prévio**, isto é, **anterior** ao período a que se refere, de modo que os trabalhadores possam direcionar seus esforços para alcançar as metas estabelecidas, visto que a CCT/PLR do exercício de 2007 foi assinada apenas em 18/10/2007 e a de 2008 foi subscrita somente em 03/11/2008, isto é, os empregados somente tomaram ciência do programa de PLR ao final de cada exercício.

3 - BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. O pagamento de bônus de contratação a profissional, destinado a atraí-lo para trabalhar na empresa, corresponde, por seu caráter contraprestacional, a remuneração antecipada, integrando, por isso, o salário de contribuição previdenciário. Art. 28, I, da Lei 8.212/91 e art. 214, I, do Decreto 3.048/99. O fato de uma verba, no caso o “bônus” ou prêmio, ter sido paga na contratação do empregado, antes da prestação do serviço, que se concretizará ao longo da vigência do contrato de trabalho, não descaracteriza a sua natureza remuneratória, pois é evidente o seu caráter contraprestacional ao serviço que será prestado pelo empregado. Nada impede que o empregador antecipe a sua prestação (pagamento da remuneração do empregado) efetuando-a antes que o empregado efetue a sua (prestação do trabalho).

4 - resta correta a apuração dos valores devidos ao FNDE, referentes ao Salário Educação incidente sobre as mesmas remunerações, efetuado no AIOP DEBCAD nº 37.355.9623, conforme determinam os artigos 2º e 3º da Lei 11.457/2007.

5 - como referidas remunerações e as contribuições correspondentes não foram declaradas em GFIP, também foi correta a aplicação da multa por descumprimento da obrigação acessória prevista no Art.32, inciso IV, e § 5º, da Lei 8.212/91, objeto do AIOA DEBCAD 37.355.9577.

Deu-se então o julgamento de 1ª instância para considerar **procedente o lançamento**, mantendo o crédito tributário exigido.

Anotou a Unidade preparadora, em despacho na folha 1.788, que "*O Contribuinte tomou conhecimento do ... (Acórdão de Impugnação), na data 09/04/2013, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento...*",

A seguir vem, na folha 1.789, que "*foi dada ciência, ao Contribuinte ... do Acórdão de Impugnação, por decurso de prazo de 15 dias a contar da disponibilização destes documentos através da Caixa Postal, Modulo e-CAC do Site da Receita Federal. Data da disponibilização na Caixa Postal: 05/04/2013 Data da ciência por decurso de prazo: 20/04/2013*".

Cientificado, o contribuinte apresentou **recurso voluntário** em 20 de maio de 2013, conforme protocolo na folha 1.791. Em sede de recurso, assim apresenta suas razões, em síntese:

1 - preliminar de decadência, em relação ao período compreendido entre janeiro e novembro de 2007, contando-se o prazo na forma do artigo 150, § 4º do CTN;

2 - nulidade relativa à base de cálculo. Um dos requisitos analisados pela Autoridade Fiscal foi tocante à periodicidade dos pagamentos realizados a título de PLR. Assim, somente aqueles pagamentos onde foi verificada periodicidade maior que a semestral deveriam integrar a base de cálculo do lançamento. Como considerou todos os valores pagos, a base de cálculo está incorreta e o lançamento contém vício que enseja a nulidade.

3 - Não incidência das contribuições previdenciárias sobre a PLR.

3.1 - foram realizados pagamentos nos anos de 2007 e 2008 a título de PLR (Programas Próprios e CCT) a seus funcionários. A parcela de pagamentos apontada pela Fiscalização efetuada acima da periodicidade fixada em lei decorre de ajuste dos primeiros pagamentos realizados. Na possibilidade de ser mantida a autuação, deve ser feita apenas sobre os pagamentos que efetivamente excederam a periodicidade semestral.

3.2 - a leitura dos dispositivos legais pertinentes deixa evidente que existe a alternativa para a negociação de distribuição de lucros entre instrumentos de negociação direta entre empregados e empresa e uma das formas de negociação coletiva *latu sensu*. A Recorrente negociou participação nos lucros por ambas as formas previstas no inciso II do artigo 2º da Lei nº 10.101, de 2000. Não se verifica a possibilidade de um mesmo funcionário ser beneficiado pelos dois mecanismos, mas vale dizer que para cada funcionário apenas um instrumento será aplicável.

3.3 - efetiva existência de negociação prévia. Os acordos coletivos somente convalidam os critérios objetivos (metas) que foram antes discutidos e pactuados entre empresa e funcionários no início de cada ano. Junta documentos.

3.4 - existência de regras claras e objetivas - os programas próprios já apresentados são bem claros quanto às regras e aos montantes que serão recebidos pelos empregados se cumpridos os objetivos propostos. Descreve como era feito o cálculo, exemplificativamente.

4 - Não incidência da contribuição previdenciária sobre Bônus de Contratação - A Lei nº 8.212, de 1991, dispõe que a contribuição previdenciária incide somente sobre a remuneração, assim entendida aquela recebida habitualmente, pela prestação de serviços realizados pelo empregado. O bônus de contratação é uma verba prévia ao contrato de trabalho e não é decorrente da prestação de serviços, não tendo feição retributiva.

5 - Tanto o PLR quanto o Bônus de Contratação não constituem fato gerador da contribuição previdenciária, pois não possuem natureza salarial, razão pela qual descabe a multa por descumprimento de obrigação acessória, pela falta de informação em GFIP.

6 - Defende a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

PEDE a declaração de decadência parcial, a nulidade ou, alternativamente, o provimento dos argumentos de mérito.

Documentos com declarações públicas de dois funcionários encontram-se nas

folhas 1.850/1.851.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para análise e manifestação. A Fazenda Nacional apresenta contra-razões na folha 1.884 e seguintes. Vejamos, em resumo:

a) Deve ser aplicada a contagem do prazo decadencial na forma do artigo 173, I, do CTN pois "No caso dos autos, observa-se que o contribuinte não ofereceu à tributação as verbas remuneratórias pagas aos seus empregados a título de PLR e de bônus de contratação, em desconformidade com a legislação de regência. Por decorrência lógica, não foram tais créditos objeto de qualquer pagamento antecipado, tanto assim que ensejou o lançamento de ofício que ora o recurso voluntário questiona.

b) Não há erro na base de cálculo a ensejar qualquer nulidade no lançamento.

c) A PLR não atende aos requisitos legais porque: celebração de CCT em datas posteriores a que se referem os resultados distribuídos; celebração de Acordo Coletivo em data posterior a que se referem os resultados distribuídos; inexistência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos critérios para auferir as vantagens da participação nos resultados; falta da participação dos empregados e do respectivo sindicato na negociação; distribuição de lucros em periodicidade superior ao previsto em lei; realização da participação com base em dois acordos, simultâneos.

d) Destaca que a PLR deve atender cumulativamente aos requisitos de lei e analisa o caso concreto.

e) O pagamento do Bônus de Contratação é vinculado ao trabalho que lhe sucede e deve integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

f) Deve ser mantida a incidência dos juros sobre a multa de ofício

DEFENDE a Fazenda Nacional que seja negado provimento ao recurso.

Em 10 de outubro de 2013, a Recorrente apresenta nova manifestação (fl. 1936). Informa que ajuizou uma ação cautelar de justificação, que tramitou perante a 13ª Vara Cível da Justiça Federal de São Paulo, que consistiu na inquirição em juízo de três funcionários que trabalharam na empresa em 2007 e 2008. Tem o escopo de demonstrar, conforme transcrições efetuadas em Cartório, que havia metas individuais, critérios claros e objetivos e que tais funcionários tinham prévio conhecimento dos mesmos, para definir suas PLR. Sentença na folha 1.981 e transcrições nas folhas 1.991

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

ADMISSIBILIDADE

Proferido o Acórdão de 1ª instância, a Delegacia da Receita Federal competente expediu o Termo de Intimação nº 130, em 05/04/2013, a fim de cientificar o

contribuinte, intimando-o para pagamento, com a faculdade de interposição de recurso voluntário ao CARF (folha 1.787). Assinala-se o prazo de 30 dias.

Verifica-se, portanto, o previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Na folha 1.788, consta o Termo de Abertura de Documento, com o seguinte teor:

PROCESSO/PROCEDIMENTO: 16327.721481/2012-90

INTERESSADO: ITAU UNIBANCO S.A.

TERMO DE ABERTURA DE DOCUMENTO

O Contribuinte tomou conhecimento do teor dos documentos relacionados abaixo, na data 09/04/2013 18:09h, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) através da opção Consulta Comunicados/Intimações.

Intimação de Resultado de Julgamento

Acórdão de Impugnação

Contribuinte: 60.701.190/0001-04 ITAU UNIBANCO S.A. (ou seu Representante Legal)

DATA DE EMISSÃO : 09/04/2013

Na folha seguinte (fl. 1.789), contudo, consta outro termo, denominado Termo de Ciência por Decurso de Prazo, com o seguinte teor:

TERMO DE CIÊNCIA POR DECURSO DE PRAZO

Foi dada ciência, ao Contribuinte, dos documentos relacionados abaixo, por decurso de prazo de 15 dias a contar da disponibilização destes documentos através da Caixa Postal, Modulo e-CAC do Site da Receita Federal.

Data da disponibilização na Caixa Postal: 05/04/2013

Data da ciência por decurso de prazo: 20/04/2013

Intimação de Resultado de Julgamento

Acórdão de Impugnação

DATA DE EMISSÃO : 23/04/2013

Vale então destacar que a possibilidade de intimação por meio eletrônico está prevista no Decreto nº 70.235, de 1972, desde a edição da Lei nº 11.196, de 2005, que deu a seguinte redação ao inciso III do artigo 23:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

(...)

*III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:
(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

A Lei nº 11.196, de 2005, previa que no caso de utilização de meio eletrônico, a ciência dar-se-ia após 15 dias contados da data registrada no meio utilizado pelo sujeito passivo. Essa disposição veio a ser alterada, com escopo regulamentador, pela Lei nº 12.844, de 2013, que estabeleceu:

III - se por meio eletrônico: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)(grifei)

Mas tal disposição só produziu efeitos a partir da publicação da lei, em 19 de julho de 2013. Portanto, considerar-se-á o sujeito passivo intimado, no caso, após o decurso do prazo de 15 dias da disponibilização da informação em seu endereço eletrônico, ou seja, 20 de abril de 2013. O recurso interposto em 20 de maio de 2013, com protocolo na folha 1.791, portanto, é tempestivo, aliás como já havia registrado a Unidade preparadora na folha 1.882, e, atendidas as demais disposições legais, dele tomo conhecimento.

NULIDADE DA AUTUAÇÃO.

A Recorrente, primeiramente, diz que a autuação seria nula, por conter vício material na base de cálculo eleita, uma vez que foram detectados alguns pagamentos de PLR em frequência superior a duas vezes ao ano civil e lançadas as contribuições previdenciárias sobre todos os pagamentos de PLR e não somente em relação àqueles.

Mas a questão da frequência do pagamento não foi a única irregularidade apontada pelo Auditor Fiscal no programa de PLR da Recorrente. Conforme se tratou ao relatar, foram encontradas outras irregularidades em relação aos requisitos previstos em lei para que o funcionário participasse regularmente dos lucros e resultados da empresa na qual trabalha.

Assim, entendo que não se pode tratar do assunto em sede preliminar, para declarar nulidade, sem que sejam analisadas, no mérito da controvérsia, as exigências legais e a adequação do programa em questão. Chego à mesma conclusão, nesse ponto, do Julgador de 1ª instância (fl. 1.770).

Por outro lado, entendo que as alegações específicas quanto à inclusão de todos os valores pagos a título de PLR, no montante do salário de contribuição para fins da apuração do quantum devido, não tem o condão de sustentar a nulidade do lançamento, sendo matéria de mérito e, como tal, será oportunamente analisada, quando da abordagem das alegações de mérito do lançamento.

Rejeito essa preliminar, portanto.

DECADÊNCIA

Para a aplicação da contagem do prazo decadencial, este CARF vem adotando o entendimento do STJ, no Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, e, portando, de observância obrigatória neste julgamento administrativo, por força de disposição regimental interna, assim ementado:

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.

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).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. (...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543 C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaquei)

Assim, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, quando há antecipação do pagamento, conforme artigo 150, § 4º do CTN. 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 incoorre, inexistindo declaração prévia do débito, ou ainda quando se verifica a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Não observei que o Auditor Fiscal, em seu Termo de Verificação, tenha se manifestado quanto aos motivos encontrados para contar o prazo decadencial na forma do artigo 173, I, do CTN, mas tanto a DRJ quanto a PFN, em suas manifestações, destacaram a necessidade de que para se contar o prazo na forma do artigo 150, § 4º, do CTN, seria necessária a antecipação do pagamento em relação aos fatos geradores especificamente lançados, no caso as contribuições previdenciárias sobre o pagamento de PLR e do Bônus de Contratação. Transcrevo:

DRJ, Voto, fl. 1.769:

*Conforme consta nos autos, as remunerações pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados e Bônus de Contratação, objeto do presente **lançamento de ofício**, não estavam, ao início da ação fiscal, declaradas nas GFIPs da Autuada, ou seja, esta não as considerou integrantes do salário de contribuição das contribuições previdenciárias devidas e, obviamente, não efetuou qualquer pagamento antecipado das contribuições correspondentes, condição indispensável para aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN. Deste modo, **a ausência de qualquer recolhimento referente às contribuições incidentes sobre tais verbas** conduz à aplicação do artigo 173, I, do CTN, para efeito do início de contagem do prazo decadencial para constituição do crédito correspondente...*

PFN, contrarrazões, fl. 1.889:

*Para o exame da ocorrência de pagamento antecipado parcial, para os fins ora colimados, afigura-se indispensável a necessidade de se verificar se o contribuinte pagou parte do **débito tributário objeto de cobrança**, e não daqueles afetos a outros fatos.*

*Exemplificando, não faz sentido dizer que houve pagamento parcial na hipótese em que seja cobrada contribuição previdenciária incidente sobre PLR pago a empregados, **quando a antecipação realizada pelo contribuinte cingiu-se apenas ao salário propriamente dito, pago mensalmente...** (destaquei/sublinhei)*

Esse entendimento, contudo, é contrário ao disposto na Súmula CARF nº 99, de observância obrigatória neste julgamento. Vejamos:

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. (Sublinhei)

Assim, aplicando-se a Súmula e o Acórdão do STJ e podendo-se presumir que o contribuinte efetuou recolhimentos de contribuições previdenciárias em outras rubricas, referentes a pagamentos de seus empregados (já que não houve lançamento de ofício), que não aqueles tocantes a PLR e bônus de contratação, é de ser contado o prazo decadencial na forma do § 4º do artigo 150 do CTN, ou seja, cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação. Nesse sentido cite-se ainda o acórdão abaixo transcrito, que aliás referiu-se ao mesmo contribuinte aqui em caso, nos autos do processo 16327.001327/2010-36:

Acórdão 2401-02.250 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 20 de janeiro de 2012

PRAZO DECADENCIAL EXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO OU IMPOSSIBILIDADE DE SE VERIFICAR ESSE FATO. APLICAÇÃO DO § 4. DO ART. 150 DO CTN.

Constatando-se antecipação de recolhimento ou quando, com base nos autos, não há como a se concluir sobre essa questão, deve-se aferir o prazo decadencial pela regra constante do § 4º do art. 150 do CTN.

Cientificado o contribuinte do lançamento em 19 de dezembro de 2012 (fls. 6 e 53), estão, portanto, decaídos os fatos ocorridos até a competência 11/2007, inclusive.

MÉRITO

I - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR)

Este Conselho já vem tratando há tempos da questão da incidência das contribuições previdenciárias sobre pagamentos realizados pela empresa a seus empregados relativa à participação nos lucros e resultados (PLR). Observa-se que existe uma convergência de entendimentos no sentido de que o pagamento de PLR regular e legítimo é aquele que observa todas as regras estabelecidas na Lei nº 10.101/2000 (Acórdãos 2301-003.531, 2301-004.153, 2401-004.216 e 2402-005.116, à guisa de exemplo, dentre muitos outros).

Necessário então estudar os contornos do instrumento legal:

Lei nº 10.101/2000

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

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

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 ...

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

§ 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.

§ 5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto".

Bem, os requisitos acima destacados devem co-existir, por isso rejeitei a preliminar de nulidade que considerava que apenas os pagamentos feitos em frequência superior a um semestre deveriam ser considerados, e que, portanto, a base de cálculo do lançamento estaria viciada.

Constatou-se, durante a fiscalização, que **nos anos de 2007 e 2008** havia uma Convenção Coletiva de Trabalho - CCT, o Programa de Participação complementar nos Resultados - PCR e Programas de participação Próprios - "programas próprios". O recurso contradiz dizendo que havia somente dois instrumentos: a CCT, que tem como único indicador o lucro global da empresa, e os "planos próprios" que visam a estimular determinadas áreas e posições a buscarem resultados diferenciados. Afirmo ainda que:

58. Nota-se, portanto, que referidos instrumentos negociais atingem populações diversas do Recorrente, não verificando, em nenhum momento, a possibilidade de um mesmo funcionário ser beneficiado pelos dois mecanismos, vale dizer, para cada funcionário apenas um instrumento será aplicável.

Mas afirmou a Fiscalização que **existiam dois planos de participação nos lucros e resultados que contemplavam os mesmos empregados e eram extensíveis a todos**, em desacordo com o disposto no artigo 2º do diploma legal. Assentou que as formas previstas em lei são alternativas, ou seja, *"ou se distribui lucros através de Convenção Coletiva ou um plano próprio pactuado entre a comissão de empregados e a empresa."*

A cópia da CCT para 2007 está na folha 132 e seguintes (fl. 144 para o ano de 2008). Lá os Sindicatos dos Empregados em Estabelecimentos Bancários firmam com a Federação Nacional dos Bancos e Sindicatos dos Bancos convenção coletiva de trabalho para estabelecer a participação nos lucros e resultados no exercício de 2007, em 18 de outubro de 2007. Registra-se que tal CCT terá duração de um ano, de 01/09/2007 a 31/08/2008. Diz o seguinte:

CLÁUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R) - Ao empregado admitido até 31.12.2006 em efetivo exercício em 31.12.2007, convencionou-se o pagamento, pelo banco, até 3.3.2008, de 80% (oitenta por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro de 2007, acrescido do valor fixo de R\$ 878,00 (oitocentos e setenta e oito reais), limitado ao valor de R\$ 5.826,00 (cinco mil oitocentos e vinte e seis reais)

Não verifico, portanto, que sejam discriminados esses ou aqueles empregados. A convenção se estende a todos os empregados admitidos até 31.12.2006 e em exercício em 31.12.2007. Portanto, bastava estar empregado no Banco nesse período. O valor era um percentual do salário mais verbas fixas de natureza salarial, acrescido de um valor fixo. Todos receberiam. Quais eram as metas a serem atingidas pelo empregado? Havia inclusive um valor mínimo a ser pago, calculado sobre o valor do lucro líquido do Banco.

E no parágrafo segundo da Cláusula acima transcrita, temos que:

No pagamento da Participação nos Lucros e resultados o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2007.

Essa compensação refere-se claramente ao disposto no § 3º do artigo 3º do dispositivo legal acima transcrito.

Ora, se o pagamento da PLR através da CCT era extensível a todos os empregados e a recorrente cria ainda um "programa próprio" para determinados setores, parece-me óbvio que os empregados beneficiados pelo segundo estão contidos no conjunto do primeiro. Dever-se-ia, então, demonstrar a "compensação" do pagamento feito pelo programa próprio com aquele devido a título da CCT. Não verifico que o recurso aponte isso. Apenas afirma que os empregados beneficiados por seu programa próprio não eram beneficiados pelos termos da CCT.

Conclui-se o seguinte. Quando o pagamento da PLR, através das regras da CCT, implicar em valor "X" e o empregador possuir programa próprio, já tendo pago "Y" a título de PLR, ao cumprir a CCT, poderá compensar o valor já pago a título do programa próprio. Mas não pode, em hipótese alguma, pagar "X" mais "Y" ao empregado e entender que trata-se tudo de PLR.

O Recorrente admite que seus programas próprios tinham "*condições financeiras diferenciadas e mais vantajosas para os empregados que deles participavam*".

Vale então destacar o que disse a PFN, em sua manifestação (fl. 1.899):

Efetivamente, a Participação nos Lucros ou Resultados não é meio para empresa obter economia fiscal, isto é, não é mecanismo para substituir eventual pagamento de abono, prêmio, gratificação, comissão, etc., de forma a ocultar a natureza salarial e, assim, eliminar os encargos sociais e tributários que normalmente incidiriam caso a verba não fosse paga de forma disfarçada. (grifo no original)

O que se observa no caso é que a PLR da CCT e a PLR dos "planos próprios" coexistiam, conviviam, e o dispositivo legal indica que a opção por um dos instrumentos implica, obrigatoriamente, na impossibilidade de aplicação do outro.

Disse ainda a autuação que esses "programas próprios" seriam firmados entre empregado e empregador **sem a participação de comissão escolhidas pelas partes integrada por um representante indicado pelo sindicato** da respectiva categoria.

Essa determinação da participação do representante sindical é obrigatória, nos termos da lei. O recurso tratou disso afirmando que existia uma efetiva negociação prévia. A fiscalização afirmou que não existiam provas dessa negociação e discutiu-se que ela era efetivada através de contato do empregado com seu superior hierárquico mediante de registros na *intranet*, ou seja, rede interna de comunicação eletrônica.

O recorrente junta cópias de dois depoimentos de empregados para afirmar que no início do período as metas a serem atingidas eram de seus conhecimentos. Além disso, moveu a ação judicial relatada, para que três empregados afirmassem, perante o Juiz, que havia regras e metas e que eles tratavam previamente desses parâmetros com seus superiores hierárquicos.

Mas vejamos que este tópico refere-se à "participação do representante sindical" em tal negociação. A fiscalização afirmou que a mesma não fora comprovada. E o

que se verifica pela transcrição dos depoimentos prestados em juízo é que de fato não havia a participação sindical nessa negociação. Observe-se na fl 1.992/4, depoimento de André Henrique Caldeira Daré:

E os empregados foram consultados sobre esse tipo de contratação, André Henrique Caldeira Daré, Sim, Dr. José Carlos Motta, Houve intervenção do Sindicato, André Henrique Caldeira Daré, Sindicato, Dr. José Carlos Motta, Sindicato dos Empregados, André Henrique Caldeira Daré, Não conversei com nenhum Sindicato, na contratação de metas...(sublinhei)

(...)

Dr. Walter Rodrigues de Lima Júnior, Pode dizer se a questão da própria contratação da PLR, se a participação do Sindicato dos Bancários, Dr. Jose Carlos Motta, Houve participação do Sindicato dos Bancários o Senhor se lembra, ele já disse Doutor, que não houve.—André Henrique Caldeira Daré, Eu André não negocie com o Sindicato.(...)

A título de esclarecimento, o Dr. José Carlos Motta era o Juiz Federal que conduzia a audiência e fazia as perguntas às testemunhas.

Também da leitura dos depoimentos da testemunha João Ricardo Dal Pont Oliveira (fl. 1.996/7), na mesma ação judicial supracitada:

O senhor contratou, qual é o meio, João Ricardo Dal Pont Oliveira, Contratei metas, negociadas junto com meu gestor na época e o meio e via intranet, Dr. José Carlos Motta, Intranet, João Ricardo Dal Pont Oliveira, Um sistema do Banco, Dr. José Carlos Motta, Sei, o senhor se lembra se os Sindicatos, o Sindicato dos Bancários participou dessa negociação com a empresa, João Ricardo Dal Pont Oliveira, Qual negociação, Dr. José Carlos Motta, Do estabelecimento do PLR, dos percentuais, Joao Ricardo Dal Pont Oliveira, O Sindicato anualmente ele revisa né, na época do dissídio anualmente ele faz os questionamentos os devidos questionamentos, enfim, é sinceramente não lembro quais foram nesta época, mais com certeza alguma negociação teve,

De fato, o sistema empregado para pagamento de PLR através de "programas próprios" envolvia a fixação de metas, negociadas entre empregados e gestores, usando um sistema eletrônico interno de comunicação. Essa negociação ocorria no início de cada ano e os empregados conheciam suas metas, isso é corroborado pelas três testemunhas, mas parece-me cristalino que não havia qualquer participação de representante sindical, mesmo evidenciada pelo método empregado na negociação.

Essa negociação, a meu ver, estaria ferindo o disposto no inciso I, do artigo 2º da Lei nº 10.101, de 2000 e também vai contra a tese do recorrente de que não pagava qualquer PLR na forma de tal dispositivo, encontrando-se seus "dois planos" incluídos no inciso II. Se, comprovadamente, havia uma negociação individual, que era registrada em sistema próprio, acompanhada ao longo do ano por empregado e gestor, como dizer que a mesma era resultado de convenção coletiva ou acordo coletivo, se para cada empregado, de

cada setor, havia regras distintas, como atestaram as testemunhas. Onde está o "coletivo"? Onde está a participação sindical?

Cite-se:

Acórdão nº 2301-004.053 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 14/05/2014

PLR SEM PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO. INDEVIDO. O PLR que não conta com a participação do sindicato da categoria não se encontra na regularidade. Ainda que o sindicato manifeste formalmente a sua discordância na votação dos membros que compõem a representatividade da categoria, ele é obrigado a participar das reuniões e de todas as formalidades. Caso ocorra recusa há como ser compelido a pronunciar, seja pelo Ministério Público do Trabalho ou pelo Judiciário.

Contribuinte que não esgota todos os vieses para compelir o sindicato a participar formalmente do PLR possui culpa, razão pela qual não deverá ter seu plano considerado como regular.

Vejamos o depoimento da terceira testemunha, Leila Cristina Montanha (fl. 1.998):

Dra. Renata Toratti Cassini, Gostaria de saber da testemunha se as metas eram iguais pra todas as pessoas que ocupavam o mesmo cargo, Dr. José Carlos Motta, Eram iguais as metas, Leila Cristina Montanha, Não, cada, cada colaborador, tinha uma meta, Dr. José Carlos Motta, Dependia da função, Leila Cristina Montanha, Dependia da função, dependia do produto, no meu caso eu era gestora de produto, dependia do produto que a pessoa, que o colaborador era responsável, Dr. Jose Carlos Motta, A senhora tem conhecimento de algum de seus colegas que não tenha recebido nada, zero, Leila Cristina Montanha, De PLR, não eu não tenho conhecimento, Dr. José Carlos Motta, Acha que isso era possível, ouviu falar, Leila Cristina Montanha, Não, Dr. José Carlos Motta, Ou não ouviu falar, Leila Cristina Montanha, Não, não ouvi falar(...)

Só posso concluir que esses pagamentos eram um bônus de eficiência, um prêmio ao funcionário que atingia determinada meta a ele estabelecida. Nada tinha a ver com acordo coletivo, nada tinha a ver com a categoria dos bancários. Não vejo aqui um "instrumento de integração entre o capital e o trabalho" previsto no *caput* do artigo 1º da Lei nº 10.101/2000.

A Auditoria afirmou ainda que os programas **não possuíam regras claras e objetivas** e os cálculos seriam incompreensíveis ou "difícilimos". Assentou que as intimações para demonstração dos cálculos, por amostragem, não foram satisfatoriamente atendidas.

Nesse ponto, a partir das provas e alegações trazidas aos autos pela Recorrente, vou concordar com ela. Esse conceito do que seria "difícilimo" ou "incompreensível" é relativo e os funcionários atestam que entendiam suas metas e sabiam quais eram e como seriam calculadas.

A fiscalização disse que a recorrente não conseguiu comprovar ou explicar como as metas eram calculadas, mas a justificativa agora me parece clara, é que não havia registros "em papel". As metas eram negociadas entre cada funcionário e seu gestor através de sistema eletrônico. Ao requisitar que lhe fossem apresentados documentos e cálculos, a Autoridade Fiscal viu-se frustrada.

Também, determinou o Auditor Fiscal que a partir de planilhas entregues pelo Recorrente, **foram efetuados pagamentos nos meses de fevereiro, agosto e outubro de 2007 e 2008, para um grupo de empregados**. Destacou que todas as formas de distribuição de lucros e resultados pagas a estes empregados estão em desacordo com o § 2º do artigo 3º da lei em análise.

O Recorrente alega que a parcela de pagamentos efetuada acima da periodicidade fixada em lei "*decorre de peculiaridades que buscam possibilitar a correta quitação dos valores*". No recurso não explica que "peculiaridades" seriam essas que levaram à necessidade de "meros ajustes" dos primeiros pagamentos realizados.

Vejamos que a lei estabelece regras até muito rígidas para o pagamento de PLR, que não pode substituir ou complementar remuneração. Ainda, as regras para seu pagamento devem ser "claras e objetivas", de forma que o empregado tenha prévio conhecimento, ao longo da prestação do serviço, daquilo que deve atingir (metas) para receber cada valor em percentual do resultado alcançado pela empresa.

Se o plano contém "peculiaridades" que faz com que sejam necessários "ajustes" posteriores ao pagamento - referindo-me aos pagamentos realizados em outubro dos anos em comento-, onde estaria a observância à estrita legalidade, em detrimento de suas "peculiaridades", e também onde estaria a "clareza e objetividade" que deveriam ser prévias e de total conhecimento do empregado?

Com esses argumentos, discordo, *data venia*, dos Acórdãos e pedido trazidos pelo Recorrente de que, no caso, a incidência da contribuição deveria dar-se, então, somente sobre as parcelas que excederam a periodicidade de duas vezes no mesmo ano civil. Ou o pagamento da PLR se dá de acordo com a lei ou não, não podendo estar "meio de acordo com a lei".

Ademais, no voto condutor do Acórdão 2402-002.506, citado pelo Recorrente, para chegar à conclusão de que deveria ser excluída apenas a terceira parcela paga no ano, o Relator disse que:

Conforme já exposto, as regras nos instrumentos de instituição do PLR não estão contrárias à lei e não desvirtuam o benefício; portanto, fazer incidir a contribuição sobre as três parcelas implica a desconsideração, em relação ao segurado beneficiário por esse critério, do próprio programa de PLR.

E aí volta-se ao pedido de nulidade da autuação por vício na base de cálculo. É que não foi somente este - pagamento de três parcelas no ano - o problema apontado pela Fiscalização. O recurso tenta isolá-lo das outras condições para pedir primeiro a nulidade, depois a segregação de parcelas e CPF dos empregados que efetivamente receberam a terceira parcela. Não concordo.

Em conclusão, esses "programas próprios" ferem dispositivos e a própria intenção da lei e não podem ser considerados PLR, mas um pagamento de bônus, um incentivo, um *plus* ao empregado que atinge suas metas.

Também, a CCT, que só foi assinada em 18/10/2007 e 03/11/2008, para cada ano, respectivamente, não fixa metas ou regras para a distribuição da PLR. Nesse ponto, tenho que concordar com a PFN (fl. 1.904):

... esse valor mínimo assegurado pelas Convenções Coletivas não se atrela a nenhuma meta, nenhum índice de produtividade, nenhum resultado da empresa ou a qualquer tipo de esforço esperado dos empregados. Para o recebimento dos valores fixados, basta ser empregado em efetivo exercício em 31.12.2007 e em 31.12.2008, respectivamente, e nada mais.

Data venia, parcela fixa, sem qualquer condicionante, não é PLR, mas salário. Com efeito, se da parte do empregado a única coisa que se espera, que se demanda, é que ele continue na condição de empregado em uma certa data, não há que se falar em acordo de PLR.

Como se retira das cláusulas das duas Convenções Coletivas de Trabalho, não há a fixação de critérios para a distribuição de PLR.

Ao fato da PLR prevista na CCT e no Acordo Coletivo terem sido assinadas quase no fim do ano, mantenho o entendimento externado por ocasião do julgamento, nesta Turma, do Acórdão 2202-003.274 - 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, onde acompanhei o voto vencido do Relator:

A Lei 10.101/2001 diz que a pactuação do plano deve ser prévia e no meu entendimento essa exigência se reporta ao período de cumprimento do plano, pois não tem sentido fixar regras, critérios e condições, ainda, que outras que não as sugeridas por lei depois que o exercício acabou, ocasião em que não será mais possível empreender esforços para cumprir, atingir ou satisfazer as condições do PLR.

Não há porque fixar regras em novembro de um dado ano que deve ser ao menos perseguida desde janeiro desse ano, pois quando da fixação não seria mais possível ao empregado desempenhar qualquer esforço para tal, pois não é possível cumprir, hoje, regras, parâmetros, critérios e condições que deviam ter sido cumpridas em períodos passados.

(...)

Com esses esclarecimentos entendo que a assinatura do plano PLR no fim do exercício configura um outro instrumento que não PLR, sendo a verba paga alcançada pela contribuição exigida nos autos.

Tal fato só corrobora que a verba paga prevista na CCT não tinha qualquer meta a ser cumprida pelos empregados, sendo, como concluiu o Relator acima, "*um outro instrumento que não PLR*".

Pelo todo acima exposto, entendo que já é bastante para concluir que as verbas pagas a título de "PLR" ferem dispositivos legais e são na realidade outras verbas que complementam o salário dos empregados e, portanto, estão alcançadas pela contribuição exigida nos autos.

II - BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (*HIRING BONUS*)

Neste item, asseverou o Auditor Fiscal que a empresa efetuou o pagamento de bônus de contratação a empregados contratados nos anos de 2007 e 2008. Baseou a tributação no fato de que todas as verbas não excluídas pelo § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991, seriam "salário de contribuição".

Disse que essa verba paga no ato de contratação, negociada entre a empresa e o empregado, faz parte do "pacote de remunerações" e tem natureza de uma gratificação ajustada, não estando nas hipóteses de isenção previdenciária. Analisou alguns contratos, exemplificativamente, e concluiu que só se recebe esse bônus em contrapartida a prestação de trabalho e manutenção da relação de emprego e, portanto, os valores compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A recorrente defende em contrário, pois destaca que remuneração é sempre decorrente da prestação laboral como contraprestação do serviço realizado pelo empregado. Por ser uma verba prévia ao contrato de trabalho, não procede o argumento de que se trata de uma "remuneração antecipada". Sua argumentação se baseia, em resumo, na inexistência de feição retributiva.

Na folha 111 e seguintes existem "aditivos ao contrato individual de trabalho", encaminhadas pelo Recorrente ao Auditor Fiscal, que as requisitou mediante termo próprio. Vejamos quais foram os termos do pagamento do bônus de contratação pago a diversos funcionários, listados na folha 109:

- Banco Itaú e empregado, em aditamento ao contrato de trabalho, na condição do funcionário "*manter a relação de emprego pelo prazo mínimo de 24 meses e cumprir todas as metas previstas até maio de 2009*", adiantar-lhe-á o Banco, "*em razão desse compromisso*", a importância líquida de X reais. Esse adiantamento quitará quaisquer vantagens que venha a adquirir até 31 de maio de 2009, excetuados os salários fixos e comissão do cargo, resultantes de seu trabalho na empresa. E, na hipótese de ocorrer o abandono de emprego ou pedido de demissão antes de decorrido o prazo estabelecido, deverá o funcionário restituir esse adiantamento, na proporção de 1/24 por mês faltante...

Ora, como é que se vai assumir que o pagamento não está vinculado ao contrato de trabalho - trata-se de um aditivo ao mesmo; como é que se vai assumir que não tem natureza retributiva pelos serviços a serem prestados - substitui quaisquer vantagens que venha a adquirir resultantes do trabalho na empresa, exceto salários.

Obviamente que está vinculado ao trabalho e inclusive ao cumprimento de "todas as metas", tem sim natureza retributiva pelo trabalho a ser prestado, no mínimo durante um período pré-estabelecido (24 meses, 36 meses...).

E, por fim, entendo impossível ter caráter "indenizatório" se deverá ser devolvido à empresa caso o contratado não lhe preste serviço, no mínimo, pelo prazo

determinado. Se é para ser devolvido, no caso da não prestação do "bom serviço" por prazo certo, indenizaria o quê?

Assim, seguro que, no caso, trata-se de um adiantamento com natureza salarial para que o empregado preste serviço, no mínimo, por prazo certo e, inclusive, observe todas as metas estabelecidas pela empresa.

Dessa forma, o empregado só tem como seu, finalmente, o direito ao pagamento que recebeu adiantado, se cumprir o contrato de trabalho, dentro das regras estabelecidas, mantendo o vínculo empregatício. Não posso concluir de forma diversa do disposto no termo de verificação fiscal e a verba em questão deve integrar o salário de contribuição e ser alcançada pelas contribuições previdenciárias.

III - MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Conforme discorrido até aqui, entende-se que está incorreta a tributação do PLR e do Bônus de Contratação e, como consectário legal, mantém-se a multa pelo descumprimento das obrigações acessórias de declarar tais bases de cálculo em GFIP, conforme artigo 32, inciso IV da Lei nº 8.212, de 1991, no período não alcançado pela decadência, como se concluirá.

IV - APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

De acordo com o artigo 113, § 1º do CTN, 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.

Entendo que obrigação e crédito tributário são duas faces da mesma moeda, sendo que o crédito nada mais é que a própria obrigação, tornada líquida, certa e exigível, pelo lançamento.

Nesse sentido, o artigo 139 do *Códex* estatui que *o crédito tributário* decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Mais adiante, o artigo 161 traz que *o crédito* não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Enquanto as obrigações acessórias tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (deixar de fazer), a obrigação principal constitui-se sempre em "dar" uma importância em moeda. Mesmo sabendo que "multa" não é tributo, conforme conceito disposto em seu artigo 3º, o legislador quis que a obrigação de dar, ou seja, aquela dita principal, tivesse como objeto tanto o tributo quanto a multa, dita "penalidade pecuniária". Está escrito no § 1º do artigo 113.

Assim, "crédito tributário", que tem a mesma natureza da obrigação que o precede, também conforme expresso no artigo 139 engloba tanto o tributo, quanto a multa, que a ele se vincula.

E esse "crédito tributário", ou seja, tanto o tributo quanto a multa, será acrescido de juros de mora, quando não pago no vencimento, como também está expresso no artigo 161.

A única diferença reside no termo *a quo* para aplicação dos juros. Sobre o tributo, desde o seu vencimento, na forma da lei; sobre a multa, desde a constituição do crédito, pelo lançamento, com a lavratura do auto de infração.

Não é possível que o valor da multa fique congelado no tempo. Assim, conclui-se que a multa fiscal de natureza punitiva integra a obrigação tributária principal (art. 113) e, assim, o crédito tributário (artigo 139), estando sujeita à incidência de juros de mora (artigo 161, todos do CTN).

CONCLUSÃO.

Em conclusão, rejeito a preliminar de nulidade argüida e, no mérito, VOTO por **dar provimento parcial ao recurso** para considerar decaído o direito de constituir o crédito tributário até a competência 11/2007, inclusive, mantendo os demais valores lançados, com os acréscimos legais pertinentes.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada