



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

Processo n° 16327.721497/2012-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-003.592 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2017
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente SANTANDER BRASIL ASSET MANAGEMENT DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIARIOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101, DE 2000. CONDIÇÕES. INSTRUMENTO PRÉVIO. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. INOBSERVÂNCIA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os valores pagos a título de PLR em desconformidade com as exigências estabelecidas na Lei nº 10.101, de 2000, seja porque não estão suportados em instrumento prévio ao período de apuração do lucro a ser distribuído, seja pela carência de regras claras e objetivas quanto aos resultados a serem alcançados e aos direitos dos trabalhadores, ou mesmo pela impossibilidade demonstrada pela empresa em vincular os pagamentos realizados com o respectivo instrumento de negociação, constituem salário-de-contribuição, base de cálculo para a contribuição previdenciária.

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSORA.

A multa de ofício integra o conceito de crédito tributário sendo por isso de responsabilidade do sucessor.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

A multa de ofício tem natureza jurídica de penalidade tributária e integra o conceito de crédito tributário nos termos do artigo 142 do CTN, razão pela qual está sujeita aos juros moratórios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro José Alfredo Duarte Filho, que dava provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora.

EDITADO EM: 22/05/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, Jose Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado em face do Acórdão 16-49.018, da 14ª Turma da DRJ/SP1, que julgou improcedente impugnação apresentada pela empresa interessada em face do AIOP composto pelo Debcad nº 51.002.543-9 (cota patronal e Rat) e pelo Debcad nº 51.002.544-7 (terceiros), ambos tendo por base de incidência os valores pagos à título de participação nos lucros e resultados no período de janeiro a dezembro de 2009.

A ciência do lançamento ao contribuinte foi dada em 18/12/2012 (fls 355 e 363).

Lançamento

De acordo com o relatório fiscal (fls 371), o procedimento de fiscalização teria o seguinte escopo:

(a) o período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, para a empresa Santander Brasil Asset Management Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S.A.;

(a) o período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009, para a empresa Santander Asset Management Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda.

Em novembro de 2009, teria ocorrido a incorporação da segunda empresa pela primeira, em decorrência do que a ação fiscal abrangeria ambas.

Durante o período fiscalizado, os pagamentos a título de PLR realizados pela empresa Santander Brasil Asset Management Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S.A. teriam sido regido pelos seguintes instrumentos:

(i) Plano Próprio de Participação nos Resultados - PPR celebrado entre o Grupo ABN Amro e a comissão de representantes dos empregados, em 11 de junho de 2001;

(ii) Programa Próprio de Gestão 2009/2010; e

(iii) Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2007, 2008 e 2009.

Já os pagamentos realizados pela empresa Santander Asset Management Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda. teriam por base os seguintes instrumentos:

(i) 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 2006, 2007, 2008 e 2009;

(ii) Programas Executivos - PEX em 2007 e 2008 e Programa Próprio de Gestão 2009/2010; e

(iii) Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2006, 2007, 2008 e 2009.

A fiscalização faz uma análise de cada um desses instrumentos, apontando o que considera inadequado em relação à legislação de vigência.

Plano Próprio de Participação nos Resultados - PPR celebrado entre o Grupo ABN Amro e a comissão de representantes dos empregados, em 11 de junho de 2001 - base para pagamentos realizados em 2008 e 2009 pela Santander Brasil Asset Management Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S.A.

Esse acordo teria sido firmado em nome da empresa por pessoas sem poder de representação, além disso haveria uma assinatura genérica em nome do Sindicato dos Bancários e Financeiros de São Paulo, Osasco e região, mas não teria havido comprovação do registro e arquivamento do acordo na entidade sindical da categoria.

Aduz ainda a inexistência de regras claras e objetivas como exigido pela legislação de regência:

5.37 No presente caso 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. É apenas citada a existência de metas pré-estabelecidas para cada área, bem como de uma avaliação quantitativa e qualitativa de desempenho dos empregados, sem que nenhum desses dois integre o acordo firmado.

Inexistindo essas regras, não seria possível a aferição posterior do cumprimento do quanto acordado, também exigência expressa da lei.

Esse acordo teria sido objeto de várias reuniões entre a Comissão de Representantes dos Empregados e da Empresa para as quais também não teriam sido comprovados os poderes de representação. A partir delas, teria havido a prorrogação do acordo originalmente firmado, mas teriam sido realizados no decorrer do próprio ano de apuração do lucro e também não haveria registro de participação de representação sindical.

Programa Próprio de Gestão - exercícios 2009 e 2010 - ambas as empresas

Este programa também não conteria qualquer assinatura, qualificação ou data de celebração do instrumento que lhe lastreia. Não teria sido comprovada a participação sindical nem o seu registro e arquivamento nessa entidade.

Aduz ainda a fiscalização que sua aplicação está restrita a uma parcela dos empregados e que, embora faça referência a metas quantitativas e qualitativas e competências individuais, elas não são definidas.

Programa Executivos - exercícios de 2007 e 2008 - CNPJ 73.159

Assim como no programa anterior, a fiscalização aponta que este programa: não conteria qualquer assinatura, qualificação ou data de celebração do instrumento que lhe lastreia; não teria sido comprovada a participação sindical nem o seu registro e arquivamento na entidade em questão; embora faça referência a metas quantitativas e qualitativas e competências individuais, elas não são definidas.

Acordos Coletivos de Trabalho da Participação nos Resultados (PPR) - empresa Santander Asset Management Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda.

(i) Acordos Coletivos 2008, celebrados em 02 de fevereiro de 2009 e 30 de dezembro de 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 de janeiro de 2008, por um ano;

(ii) Acordos Coletivos 2009, celebrados em 30 de dezembro de 2009, entre o contribuinte e 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 de janeiro de 2009, válido por dois anos.

Em relação a esses acordos, a fiscalização aponta o fato de serem retroativos ao início de seus anos bases.

Além disso, o Acordo de 2008, que teria redação semelhante aos que lhe precederam e não estão sendo citados nesse relatório, teria como critério de aferição a melhoria do índice de satisfação dos clientes e a colocação do Banco no Painel das Instituições Financeiras.

O Acordo de 2009 teria por base o relação percentual entre o ROE Médio do Banco Santander com a média do ROE de seus principais concorrentes, sendo entendido o ROE como a relação percentual entre o Lucro Líquido e o Patrimônio Líquido dos bancos.

Neste caso, a fiscalização entende que também não existiriam regras claras e objetivas quanto às metas a serem alcançadas.

Problemas Gerais

A partir desse ponto (item 5.89), a fiscalização passa a apontar o que entende serem os problemas gerais dos instrumentos de negociação que deram origem à PLR, ou seja: Convenções Coletivas de PLR, Acordos Coletivos de PCR e Programa Próprio de PLR.

Em primeiro lugar, afirma que ambas as empresas realizaram para o mesmo empregado três ou quatro pagamentos de PLR no mesmo ano civil, o que é vedado pela legislação.

Argumenta também que, comparando o Salário Anual x PLR é possível identificar uma variação, para o ano de 2009, entre 10,04% a 269,04%, em uma das empresas (S.A.), e entre 7,24% a 325,89% na outra (Ltda.).

A existência de pagamentos no percentual de 700% dos salários anuais dos empregados indicaria existência de gratificação ajustada que estaria sendo substituída pelo PLR, o que também contraria a legislação de regência.

Decisão DRJ

A impugnação ao lançamento apresentada pela interessada deu origem ao Acórdão 16-49.018, da 14ª Turma da DRJ/SP1, da sessão de 30 de julho de 2013, com a seguinte ementa (fls 963):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

*Período de apuração: 01/02/2009 a 31/03/2009,
01/06/2009 a 31/07/2009, 01/10/2009 a 30/11/2009*

*LANÇAMENTO. NULIDADE. REQUISITOS LEGAIS
PRESENTES. CERCEAMENTO DE DEFESA.
INOCORRÊNCIA.*

*Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade
competente e quando se verificam presentes no lançamento
os requisitos exigidos pela legislação tributária.*

*Não há nulidade, por cerceamento de defesa, no
lançamento que conta com a enumeração exaustiva dos
fundamentos legais e descreve completamente a infração,
praticando ato administrativo vinculado em observância a
dever de ofício.*

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS. MULTA

*As contribuições sociais pagas com atraso ficam sujeitas
aos juros equivalentes à taxa SELIC, nos termos do artigo
35, da Lei 8.212/91 combinado com o artigo 61 da Lei nº
9.430/96, na redação da MP nº 449/2008, convertida na
Lei nº 11.941/2009.*

*Falta de Declaração com lançamento de ofício aplica-se a
multa de 75% sobre a totalidade da contribuição não
declarada, nos termos do art. 44, I da Lei 9.430/96.*

PROVA DOCUMENTAL.

*A prova documental deve ser apresentada na impugnação,
precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro*

momento processual, salvo as situações elencadas no art.57, §4º do Decreto nº 7.574/2011

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/02/2009 a 31/03/2009,
01/06/2009 a 31/07/2009, 01/10/2009 a 30/11/2009*

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

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

Considera-se salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive sob a forma de utilidades.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

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

EXCLUSÕES LEGAIS DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

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

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU
CONTRIBUIÇÕES**

*Período de apuração: 01/02/2009 a 31/03/2009,
01/06/2009 a 31/07/2009, 01/10/2009 a 30/11/2009*

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

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

Recurso Voluntário

A ciência deste acórdão foi dada em 12/08/2013 (AR fls 1004) e o Recurso Voluntário protocolado em 10/09/2013 (fls 1012), tempestivamente, portanto.

Em suas razões de recorrer, a empresa, inicialmente, esclarece que:

- No período que deu ensejo ao AIOP em questão, a empresa Santander Asset S.A. realizou pagamentos a título de PLR com base em Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2008 (CCT 2008) e CCT sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2009 (CCT 2009);

- A empresa Santander Asset Ltda., por outro lado, teria realizado pagamentos no curso dos anos-calendário 2007 e 2008, com base no Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados (PPR), celebrado em 30/12/2008 (ACT Santander 2008) e Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados (PPR), celebrado em 30/12/2009 (ACT Santander 2009), bem como seus anexos denominados Plano Executivo (PEX) e Plano Próprio de Gestão (PPG).

E como matéria de defesa:

- Preliminarmente a nulidade do auto de infração, uma vez que ao lavrá-lo a autoridade fiscal teria se limitado a listar os pagamentos efetuados sem, no entanto, relacioná-los adequadamente aos instrumentos de negociação a que estariam atrelados. Nesse caso, em vista da indicação de múltiplos instrumentos que regeram os pagamentos, sem a exata identificação dos pretensos fatos geradores e sua vinculação com o instrumento, obrigaria a recorrente a desenvolver verdadeiro exercício de adivinhação;

- Não haveria qualquer informação acerca da rubrica em que se inseriram os pagamentos autuados ou qualquer outro dado que possibilitasse a identificação da verba, a exemplo do que transcreve os pagamentos listados ao Sr. Ademir Nogueira de Faria, que teria sido indicado pelo relatório fiscal como recebedor, no mês 02/2009, de três parcelas de PLR, o que seria errado, já que calculadas com base na CCT 2008 e ACT 2009, deveriam ter sido aglutinadas, evidenciando um único pagamento no primeiro semestre de 2009;

- A parcela paga em junho de 2009 refere-se ao adicional decorrente de determinação sindical, que não configura participação nos lucros ou resultados;

- Pela dicção de cada rubrica fica claro que referem-se a instrumentos laborais diferentes de modo que devem ser consideradas isoladamente para fins de observância da periodicidade legalmente estabelecida;

- Exigir que a empresa demonstre a vinculação entre os pagamentos e os instrumentos equivale à inversão do ônus da prova sem qualquer base legal;

- Adentrando o mérito, afirma que os signatários do ACT ABN eram Diretor Presidente e Diretores Executivos do Banco ABN, o que evidencia seu poder de representação, e que esse acordo foi registrado no Sindicato dos Bancários de São Paulo, em 03/09/2001, conforme comprovaria o carimbo apostado em todas as suas páginas;

- Esse acordo também conteria regras claras e objetivas em sua cláusula quarta, e a fim de aclarar quaisquer dúvidas quanto ao plano a entidade teria disponibilizado uma cartilha explicativa sobre o tema;

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

- Exemplifica a forma de avaliação através de grades que mostrariam as notas atribuídas aos empregados nos anos de 2005, 2006 e 2007, o que está fora do escopo do lançamento em questão;

- O documento 12 da impugnação traria uma amostragem de avaliação dos empregados, evidenciando o cumprimento das exigências da Lei nº 10.101, de 2000;

- As reuniões ocorridas nos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009 entre os representantes da Santander Asset S.A. e os representantes dos seus funcionários para discussão da necessidade de adequação do ACT ABN não podem ser equiparadas a ACT, pois o ACT ABN permaneceu em pleno vigor durante todo o ano-calendário de 2009, conforme preceitua sua cláusula décima;

- Apesar do que alega acima, transcreve trechos das atas dessas reuniões pelos quais foi aprovada a manutenção do ACT ABN;

- No item 110 de sua defesa, afirma que "no período autuado, o instrumento que fundamentou o pagamento de PPR ABN foi o ACT ABN, com base em sua Cláusula Décima pelo que descabe qualquer alegação de que as reuniões realizadas em 2008 e 2009 configuram-se como novos acordos próprios e que teriam sido realizadas em desacordo com os requisitos da Lei nº 10.101/00";

- Em relação aos pagamentos feitos pelo Santander Asset Ltda., defende que a assinatura dos ACT apenas em 30/12/2008 e 30/12/2009 não significa que os empregados não tinham conhecimento prévio das regras de distribuição de participação nos lucros e resultados, além disso, as metas nele contidas seriam semelhantes às previstas nos ACT que tinham por base a colocação do Santander Asset S.A. Banespa S.A. no critério de satisfação no Painel de Instituições Financeiras;

- A Lei nº 10.101, de 2000, não condiciona a legitimidade da PLR a um programa de metas e resultados pactuado previamente;

- Os anexos aos ACT Santander PEX e PPG seriam direcionados a segmentos específicos de negócio do Santander Asset Ltda., e, vinculados àqueles, não haveria necessidade de que fossem também assinados;

- Quanto aos problemas gerais apresentados pela fiscalização, inicia alegando que a defesa encontra-se "demasiadamente prejudicada pela ausência de vinculação entre os pagamentos autuados e os respectivos acordos de pagamento das participações nos lucros ou resultados, a fim de se resguardar dos efeitos da preclusão, a Recorrente fará um esforço para demonstrar a observância à periodicidade estabelecida na Lei nº 10.101/00, bem como que as discrepâncias apontadas pela Fiscalização decorrem, exclusivamente, do cumprimento do quanto estabelecido nos respectivos acordos" (item 153);

- O §2º do art. 3º da Lei 10.101, de 2000, não deve ser interpretado literalmente, mas buscando sua finalidade, de forma que não pode obstaculizar que empresa efetue mais de dois pagamentos por ano para fins de correção de erros ou cumprir determinação sindical;

- Não teria havido o desrespeito à periodicidade estabelecida uma vez que considerando cada instrumento foi feito apenas um pagamento por semestre civil;

- No primeiro semestre de 2009 a empresa teria efetuado apenas um pagamento de PLR em fevereiro, com base no resultado de 2008, e, no segundo semestre, uma antecipação do PLR relativo a 2009 e um adicional pago em junho que, por ser decorrente de determinação sindical, não configura parcela de PLR;

- Como cada uma das rubricas refere-se a um instrumento diferente foi observada a periodicidade estipulada por lei;

- A discrepância entre os valores pagos não é critério para desconsiderar o PLR;

- A autoridade fiscal não poderia ter desconsiderado a natureza jurídica da totalidade dos pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados com base na CCT 2008/2009, vigentes no período autuado, já que esses instrumentos não foram questionados;

- Apenas os pagamentos realizados acima da periodicidade permitida por Lei deveriam ter sido desconsiderados;

- Colaciona jurisprudência que entende subsidiar sua defesa;

- O lançamento foi posterior à incorporação, de forma que as penalidades aplicadas ao Santander Asset Ltda. não podem ser exigidas do seu sucessor;

- Não é possível a aplicação do juro de mora sobre a multa de ofício.

É o que havia para ser relatado.

Voto

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

O recurso apresentado preenche os requisitos de admissibilidade e dele conheço.

Preliminar - nulidade do auto de infração

De acordo com a recorrente, no item 21 de seu recurso voluntário "verifica-se que há indicação dos múltiplos instrumentos que regeram o pagamento de participação nos lucros ou resultados no período autuado, mas não há um elemento essencial à exata

identificação dos pretensos fatos geradores, qual seja, a vinculação entre o pagamento autuado e o respectivo instrumento, fazendo com que a Recorrente tenha que desenvolver verdadeiro exercício de adivinhação para aferir, com exatidão, o que está sendo autuado".

E na seqüência "De fato, a mera indicação dos pagamentos autuados impediria a própria fiscalização de chegar à sua conclusão de irregularidade da participação nos lucros ou resultados paga, pois sequer se cotejou os pagamentos com o seu lastro normativo i.e., CCT ou ACT".

Esses argumentos, longe de revelaram matéria apta a sua defesa, constituem verdadeira confissão de que a empresa não é capaz de atrelar os pagamentos realizados a um determinado instrumento de PLR.

Quanto a esse aspecto, note-se que a Lei nº 8.212, de 1991, estabelece em seu art. 22 que a contribuição a cargo da empresa deve ser calculada sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja sua forma.

Esta é a regra geral, da qual são excluídas situações excepcionais que, dada essa sua característica, devem ser comprovadas.

Na hipótese em questão, a empresa não questiona a existência da relação de trabalho e os pagamentos, mas pretende atribuir à fiscalização o ônus de vincular cada pagamento a um programa de PLR que lhe garantiria um benefício fiscal.

Engana-se, no entanto. A fiscalização se desincumbiu de seu ônus de demonstrar a relação de trabalho e os pagamentos e cabia à interessada demonstrar que esses pagamentos não integram o salário de contribuição por estarem amparados em regra excepcional.

A incapacidade da empresa de vincular os pagamentos que deram origem à autuação com os respectivos instrumentos de PLR é mais uma vez reafirmada ao fim de seu recurso voluntário:

170. Veja-se que, a ausência de vinculação entre os pagamentos autuados com o seus respectivos instrumentos impossibilita a Recorrente de demonstrar que os pagamentos autuados foram feitos em conformidade com a periodicidade imposta na Lei nº 10.101/00, pelo que, conforme já amplamente demonstrado, é nula a autuação em tela.

A meu ver, a impossibilidade da recorrente de vincular os pagamentos realizados a instrumentos de negociação que justificariam um tratamento privilegiado a eles, excluindo-os da base de cálculo das contribuições previdenciárias, apenas demonstra a higidez do lançamento efetuado.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

Mérito

Apesar da confessa impossibilidade da recorrente em vincular os pagamentos realizados com os instrumentos de PLR firmados por ela, será feito um esforço de sua análise, de forma a garantir a plenitude da defesa.

Nesse sentido, controverte-se nesse processo se os pagamentos realizados a título de PLR pela recorrente no ano de 2009 atenderiam aos requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101, de 2000, para que não sejam incluídos no salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

No item 5 de seu recurso, a empresa identifica os instrumentos que teriam servido como suporte para os pagamentos realizados a título de PLR pela empresa Santander Asset S.A., no ano de 2009, que seriam: a Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2008 (CCT 2008) e CCT sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2009 (CCT 2009).

Segundo o item 5, (i), o Plano Próprio de Participação nos Resultados - PPR celebrado em 11/06/2001 (ACT ABN), vigente nos anos-calendário de 2007 e 2008, não teriam justificado pagamentos no período autuado (2009).

Já no item 7 de seu recurso, identifica os instrumentos que teriam servido como suporte para os pagamentos realizados a título de PLR pela Santander Asset Ltda., no curso dos anos-calendário 2007 e 2008, que seriam: Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados (PPR), celebrado em 30/12/2008 (ACT Santander 2008) e Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados (PPR), celebrado em 30/12/2009 (ACT Santander 2009), bem como seus anexos denominados Plano Executivo (PEX) e Plano Próprio de Gestão (PPG); e CCT 2008/2009.

Note-se que no item 7 não há menção expressa aos pagamentos realizados no ano-calendário 2009.

Estas informações levariam à compreensão de que os pagamentos realizados no ano de 2009, base para autuação cuja legalidade ora se analisa, teriam por base os seguintes instrumentos: CCT 2008, CCT 2009, ACT Santander 2008 e ACT Santanter 2009, com seus anexos denominados Plano Executivo (PEX) e Plano Próprio de Gestão (PPG).

Por outro lado, no item 110 de sua defesa, afirma que "no período autuado, o instrumento que fundamentou o pagamento de PPR ABN foi o ACT ABN, com base em sua Cláusula Décima pelo que descabe qualquer alegação de que as reuniões realizadas em 2008 e 2009 configuram-se como novos acordos próprios e que teriam sido realizadas em desacordo com os requisitos da Lei nº 10.101/00".

Essa informação é parcialmente ratificada adiante, nos itens 192 a 195 do recurso voluntário que são transcritos a seguir:

192. Na remota hipótese de se entender pela manutenção dos AIs em tela, a despeito de sua inequívoca improcedência, o que se cogita a título meramente argumentativo, cumpre salientar que estes devem ser revistos, uma vez que a Autoridade Fiscal não poderia simplesmente ter desconsiderado a natureza jurídica da totalidade dos pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados com base na CCT 2008/2009, vigente no período autuado.

193. Conforme demonstrado, em momento algum, a validade da CCT 2008/2009 foi questionada pela Autoridade Fiscal. Ou seja,

o debate do presente feito refere-se somente à periodicidade dos pagamentos.

194. Portanto, se as regras de PLR Santander e PLR ABN não são objeto de autuação, tendo sido a CCT 2008/2009 validada pela D. Autoridade Fiscal, não se pode admitir a desconsideração da natureza de todas as verbas pagas com base nos referidos acordos.

195. Isso porque, não se pode admitir que nenhuma das verbas pagas pela Recorrente caracteriza-se como PLR, inclusive para fins tributário-previdenciário, uma vez que: a) foi apurado lucro no período relacionado; e b) a validade da CCT 2008/2009 não foi contestada pela D. Fiscalização.

Por esses excertos, aquilo que já havida sido admitido fica também evidenciado, ou seja, a incapacidade da recorrente de justificar os valores pagos com base nos diversos instrumentos de negociação que são mencionados. Esse fato torna bastante difícil a compreensão de sua defesa. Em que pese isso, será realizado um esforço de análise dos instrumentos de negociação, no sentido de buscar verificar sua aptidão para justificar pagamentos de PLR nos termos da Lei nº 10.101, de 2000.

Inicialmente, tomo a liberdade de transcrever trecho do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no Acórdão nº 2201-003.417, sessão de 07 de fevereiro de 2017, que estabelece as balizas para a correta análise dos fatos trazidos à colação nesse processo:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (*Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010*, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descuidar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, **apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise**” (*grifos originais*)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. *Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET*, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. *Tributação da Saúde*, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o

trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor”
(*grifos originais*)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. *Curso de Direito do Trabalho Aplicado*, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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

(...)

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

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.

(grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, ***“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”*** o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de ***“participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”***

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (*Direito Tributário* 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção "*introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta*" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados "***quando paga ou creditada de acordo com lei específica***" não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu**

antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – **deve ser totalmente cumprida**.

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, **o Código Tributário Nacional** em seu artigo 111 **preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção**, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico *Introdução à Ciência do Direito* (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. **Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social**. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

I - comissão paritária 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 ...

(...)

§ 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. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) **a existência de negociação prévia** sobre a participação; ii) **a participação do sindicato em comissão paritária** escolhida pelas partes **para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados** ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) **o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança** no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem **regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados** e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) **a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo** entre elas **menor que um trimestre civil**.

Estabelecidas essas premissas, que colocam a análise da matéria na perspectiva correta, qual seja, de que enquadrar os pagamentos realizados a empregados como decorrentes de PLR constitui um ônus para a empresa que se pretende valer dos benefícios fiscais criados para essa modalidade de operação, vejamos se os instrumentos invocados pela recorrente, preenchem os requisitos legais para que possam amparar pagamentos a título de PLR com base na Lei nº 10.101, de 2000.

Acordo do Plano de Participação nos Resultados do Grupo ABN Amro (fls 179)

Em sua cláusula quarta, determina que o incentivo será aferido de acordo com o Lucro Líquido anual, a avaliação quantitativa e qualitativa de desempenho do empregado e o alcance de metas pré-estabelecidas para sua área e a área hierárquica imediatamente superior. No parágrafo primeiro dessa cláusula, estabelece que serão atribuídas unidades ao empregado de acordo com a sua grade e os percentuais de alcance de metas. O valor de cada unidade variará de acordo com o Lucro líquido a ser publicado (parágrafo segundo).

Não está demonstrado o critério e metodologia para eleição da comissão de representação dos funcionários.

O anexo I trata da quantidade de unidades e é de difícil compreensão, não restando claros os parâmetros de desempenho esperado.

O anexo II trata do Valor da Unidade e afirma que os valores do lucro líquido serão definidos anualmente.

Na ata de fls 210, relativa à reunião realizada no dia 16/07/2008, não há participação de representante sindical, não está claro como foram escolhidos os representantes dos empregados e não consta registro na entidade sindical.

Na ata de fls 215, relativa à reunião realizada no dia 26/11/2008, ficou consignado que, para o ano de 2009, apenas após a integração dos bancos seria definido o plano PPR. Assim como a anterior, não há participação de representante sindical, não está claro como foram escolhidos os representantes dos empregados e não consta seu registro na entidade sindical.

Na ata de fls 220, relativa à reunião realizada no dia 30/04/2009, fica consignado que não será realizada a antecipação de PPR e que, apenas após a conclusão da incorporação do Banco Real pelo Santander, seria definido o modelo da Participação nos Lucros. Assim como as anteriores, não há participação de representante sindical, não está claro como foram escolhidos os representantes dos empregados e não consta seu registro na entidade sindical.

Pelo teor desses documentos, conclui-se que não houve nenhum pagamento de PLR em 2009 com base nesse acordo de 2001 e suas sucessivas prorrogações, o que contraria o que foi alegado mais de uma vez pela recorrente em sua petição recursal.

Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados - 2008 (fls 254)

Este acordo foi assinado em 02/02/2009 tendo vigência de 01/01/2008 a 31/12/2008, retroativa, portanto, em mais de um ano.

A base para o pagamento de PLR seria a classificação da instituição no Critério de Satisfação integrante do Painel das Instituições Financeiras - PIF publicado pela Universidade de São Paulo. Nesse caso, haveria previsão dos seguintes pagamentos conforme a colocação da instituição em terceiro, segundo ou primeiro lugar no ranking: R\$ 905,11, R\$ 1.206,81 e R\$ 1.810,18.

O pagamento deveria ser realizado até março de 2009.

Neste caso, ainda que se aceitasse como critério para pagamento de participação nos lucros a nota obtida no painel mencionado, o Acordo foi firmado após o período de apuração, o que demonstra sua inutilidade como meta a ser alcançada. A despeito disso, verifica-se na lista de pagamentos (fls 323/344) que não há lançamento de nenhum pagamento nos valores acima mencionados.

Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados - 2008 (fls 261)

Bastante semelhante ao anterior, também sem comprovação de registro na entidade sindical, foi firmado em 30/12/2008, com vigência entre 1º/01/2008 a 31/12/2008, ou seja, também retroativo, prevendo pagamento até 03/03/2009.

Faz referência ao PEX - Programa Executivos, que seria sua parte integrante, bem como ao pagamento de um valor de R\$ 700,00 como mínimo a ser recebido por todos os empregados a título de PLR no âmbito desses programas próprios.

Também nesse caso não é possível identificar nas planilhas de pagamentos valores que teriam por base esse acordo (R\$ 905,11, R\$ 1.206,81 e R\$ 1.810,18).

Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS) - biênio 2009/2010 (fls 266)

Firmado em 30/12/2009, com vigência entre 1º/01/2009 a 31/12/2010, o que implica que, para o período em análise, teve aplicação retroativa.

Segundo sua cláusula terceira, os valores devidos a título de PLR seriam apurados levando em consideração o percentual do ROE (Return in Equity) do Banco Santander em relação ao ROE de seus principais concorrentes (Banco Bradesco, Itaú Unibanco e Banco do Brasil). O ROE seria obtido através da divisão do lucro líquido pelo patrimônio líquido.

Apesar dessa explicação clara e objetiva do que seja o ROE e de como ele é obtido, não é estabelecido o percentual de lucro a ser distribuído de acordo com o índice atingido, ou seja, não é apresentada uma meta específica e o resultado dela para fins de PLR.

Por outro lado, o anexo I, estabelece, a título exemplificativo:

Rede de Agências e PAB'S - Programa semestral com base em Targets de premiação em função da performance coletiva e individual. São elegíveis aos Programas Específicos todas as funções das rede de agência.

Assim, além de não esclarecer as metas empresariais a serem alcançadas também não contém elementos para aferição dos critérios de distribuição do valor pelos empregados.

Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS) - Biênio 2009/2010 (fls 271)

Este acordo, datado de 30/12/2009, prevê sua aplicação retroativa a 1º/01/2009, foi firmado com a Contec - Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito localizada em Brasília, a Federação dos Empregados em Estabelecimentos Bancários do Estado do Paraná e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Maringá.

Estabelece também o ROE como parâmetro para pagamento, mas neste caso fixa um valor a ser pago de acordo com o índice obtido:

PARÁGRAFO QUARTO:

Os valores devidos a título de PPRS, para o exercício de 2009, obedecerão à tabela abaixo:

INDICE COMPARATIVO ROE	"VALOR DEVIDO"
Maior ou igual a 100%	R\$1.810,00
Maior ou igual a 90% e menor que 99%	R\$1.500,00
Maior ou igual a 60% e menor que 89%	R\$1.250,00
Menor que 59%	R\$1.000,00

Neste caso, mesmo que superado o fato de que o acordo teve aplicação retroativa, não foi possível estabelecer qualquer vínculo entre os valores acima identificados e aqueles constantes das planilhas de pagamento.

O anexo também faz referência ao "programa semestral com base em Targets de premiação em função da performance coletiva e ou individual", mas não o detalha.

Programa Executivos - PEX Dezembro de 2008 (fls 281)

Estará vinculado ao ACT/PPR 2008/2009 e estabelece como elegíveis "Executivos que tenham metas individuais acordadas e formalizadas através do formulário corporativo. A avaliação dessas metas será assinada e datada, ficando disponível para consulta a qualquer momento".

Em relação ao valor a ser pago, afirma que "serão calculados de acordo com o cargo e área de atuação do Executivo e, serão sempre balizados pela renda total, representada pelo somatório da remuneração fixa mais distribuição PEX/PPR, por se tratar de um valor compatível aos Executivos das demais instituições do mercado, visando manter a competitividade externa."

Estabelece como critérios de medição da performance metas quantitativas, qualitativas e competências individuais que são descritas de maneira subjetiva.

Ou seja, não estabelece meta, prazo ou valor, e sequer contém data ou assinatura.

Programa Próprio de Gestão - exercícios 2009 e 2010 (fls 224)

Este programa também não contém qualquer assinatura, qualificação ou data de celebração do instrumento que lhe lastreia. Não está comprovada a participação sindical nem o seu registro e arquivamento nessa entidade.

Sua aplicação está restrita a uma parcela dos empregados e, embora faça referência a metas quantitativas e qualitativas e competências individuais, elas não são definidas.

Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2008 (fls 304)

Tem previsão de vigência de 1º/09/2008 a 31/08/2009 e não está clara a data em que foi firmado. Apesar da vigência fixada, diz respeito a lucros apurados no exercício de 2008, ou seja, presume-se que seja também de aplicação retroativa.

De acordo com a cláusula primeira, até a data de 02.03.2009, os empregados admitidos até 31/12/2007 e em efetivo exercício em 31/12/2008, deveriam receber 90% sobre o salário base mais verbas fixas mensais de natureza salarial reajustadas em setembro de 2008, acrescido do valor fixo de R\$ 966,00 limitados ao valor de R\$ 6.301,00.

O pagamento desses valores estaria sujeito à observância dos limites de 5% e 15% do lucro líquido obtido pelo banco, em função do que o valor individual poderia ser majorado até alcançar 2,2 salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 13.862,00. Não estabelece qualquer índice de lucratividade a ser atingido.

Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2009 (fls 314)

Esta convenção está datada de 19/10/2009 e tem como data de vigência 01/09/2009 a 31/08/2010. Em que pese essa previsão de vigência, se refere ao lucro auferido no exercício de 2009, ou seja, é de aplicação retroativa.

Apesar disso, suas regras, que justificariam o pagamento de antecipação realizada em outubro de 2009, são claras quanto à parcela do lucro a ser distribuído mas também não fixam índice de lucratividade a ser atingido, assim como a convenção anterior.

Conclusão sobre os instrumentos avaliados

Com base no que foi acima exposto, vê-se que os instrumentos apresentados contêm várias lacunas no que diz respeito às exigências impostas pela Lei nº 10.101, de 2000, sendo que a maioria não estabelece metas relacionadas ao desempenho da instituição e outros, embora nomeiem critérios que poderiam ser aptos a justificar o pagamento de PLR, não chegam a descrevê-los, ou seja, as regras claras e objetivas exigidas pela lei não estão nos instrumentos resultantes da negociação.

Outro ponto a ser ressaltado, é que nenhum dos instrumentos apresentados foi firmado em data prévia ao período de apuração do lucro.

Quanto a essa matéria, reconheço a existência de divergência na jurisprudência deste Conselho a respeito da necessidade ou não do ajuste ser prévio ao período de obtenção do lucro a ser distribuído, havendo quem defenda que basta ser anterior ao pagamento. Contudo, filio-me à corrente que entende que o acordo deve anteceder ao período de referência, pois essa é uma decorrência lógica da finalidade para a qual o benefício foi instituído.

O benefício fiscal, nesse caso, é instrumento para estimular as empresas a adotarem programas de participação nos lucros e resultados e estes, por sua vez, visam promover a integração entre capital e trabalho, estabelecendo estímulos ao trabalhador através das metas a serem alcançadas e da premiação delas decorrentes. Em última análise, ganha o país com o incremento da produtividade e da eficiência.

Nesse aspecto, não me sensibilizam argumentos quanto à inexistência de expressa previsão legal estabelecendo prazo para que o acordo seja firmado, pois as leis contêm certa racionalidade em sua elaboração e exigem a mesma racionalidade em sua interpretação e aplicação. Ou seja, a lei não precisa estabelecer textualmente aquilo que decorre naturalmente do bom senso. Nesse diapasão, o estabelecimento de metas e critérios claros para a obtenção e aferição do direito só fazem sentido se estabelecidos previamente. E isso é também uma garantia para o trabalhador.

Ademais disso, a lei, no §1º de seu art. 2º identifica os possíveis "critérios e condições" que devem constar do instrumento resultante da negociação. São critérios e são também condições, e o termo "condições", como é cediço, designa eventos **futuros e incertos** estabelecidos como premissas para a consolidação ou modificação de uma situação jurídica.

Esse entendimento encontra eco na jurisprudência desse colegiado, do que serve como exemplo a seguinte manifestação da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no voto condutor do Acórdão nº 2401-003.492 da 4ª Câmara/1ª TO, sessão de 15 de abril de 2014:

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa (essa é a base do texto constitucional), de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do

empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação no capital (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em envolvimento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas), que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento. Da mesma forma, vislumbra-se a necessidade de critérios para que se mensure o alcance dos resultados inicialmente estipulados, assim, como descreveu a autoridade fiscal.

Assim, não acato de forma alguma o argumento do recorrente de que as metas já eram conhecidas ou mesmo que não há grande alteração das mesmas razão, pela qual a pactuação, mesmo tardia, não fere o disposto na lei, pelo contrário ao adotar tal entendimento estaria o julgador violando o texto constitucional e o reconhecimento dos acordos coletivos, o que não venho a concordar. Novamente, entendo que o auditor não desconstituiu o pagamento da verba, muito menos os reflexos trabalhistas ajustados entre empregado e empregador, mas tão somente não acata o acordo ali firmado para que a verba paga à título de participação nos lucros esteja excluída do conceito de salário de contribuição.

Se assim, não fosse, poder-se-ia vislumbrar que o trabalho exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração. Ou seja, para que possa sentir-se estimulado o empregado, tem que ter a mínima noção do quanto esse seu empenho, trar-lhe-á de resultados, até para que o mesmo verifique seu interesse em dedicar-se de forma mais profícua. Outro ponto, que merece destaque é o fato que um dos requisitos a serem apurados diz respeito a absenteísmo. Ora, em julho, ago, set ou mesmo dezembro é que o empregado saberá o quanto sua faltas irão influenciar no PLR que já está em curso???

No mesmo sentido, do Acórdão nº 9202-004.347 - 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 24 de agosto de 2016, extrai-se do voto do relator, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos:

Com relação à data de assinatura do PLR, acompanho o entendimento do voto do relator da decisão recorrida. Com efeito, entendo que a assinatura do acordo em data posterior à do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos, retira da verba paga uma de suas características essenciais, a recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho, para alcance de metas, o que traria competitividade à empresa e, em última análise ao país.

No caso dos autos, conforme esclarecido na decisão ora recorrida, todos os acordos para os anos de 2006, 2007 e 2008, foram pactuados no fim do exercício a que se referem, ou seja, o cumprimento ou não das metas já eram praticamente fatos pretéritos.

Acompanho o entendimento do acórdão recorrido e, para fins de ilustração, encontra-se reproduzido o entendimento do conselheiro relator do voto condutor do acórdão recorrido, nesse ponto:

*Não procede, portanto, a alegação de que quando a Lei nº 10.101/2000 fala de pactuação prévia, ela o faz no sentido de que o acordo deve ser negociado e celebrado previamente ao pagamento de qualquer valor, o que não implica a impossibilidade de se assinar o instrumento no início do período de apuração; Tendo a PLR a finalidade de incentivar o trabalhador a realizar e oferecer à empresa um **plus** de produtividade que exceda ao resultado rotineiro e ordinário decorrente do contrato de trabalho, avulta que acordo tem que ser assinado antes do início do período de apuração, para que os trabalhadores saibam, com precisão, o quê, como, quando, quanto precisam fazer, para auferir o ganho patrimonial que lhes é prometido por intermédio do plano ajustado. Antes do início do período de apuração necessitam ter o claro e preciso conhecimento de quanto e quando irão ganhar, sob que forma, e como serão avaliados, para poderem decidir se vale ou não a pena se empenhar de maneira excessiva à ordinária e comum. São as tais das REGRAS CLARAS E OBJETIVAS quanto aos direitos substantivos dos trabalhadores.*

Portanto, é de se negar provimento do Recurso Especial do Sujeito passivo também quanto a esta matéria.

É claro que, como toda regra jurídica, sua aplicação deve ser permeada pela razoabilidade. De forma que, se o acordo for estabelecido no início do período de referência, mas em data ainda compatível com a estipulação de metas adequadas para ele, impõe-se uma certa flexibilização da exigência.

Na hipótese em questão, os acordos foram firmados ou no fim do período de apuração do lucro ou, em alguns casos, até no ano seguinte, portanto nenhum deles atende a necessidade de comprovação de negociação prévia.

Nesse caso, embora seja patente pelas planilhas de pagamento que a periodicidade estabelecida em Lei também não foi observada, já que para a maioria absoluta dos empregados houve pagamento pelo menos nas competências 02/2009, 06/2009 e 10/2009, considero desnecessário continuar a enfrentar os argumentos trazidos pela recorrente, já que, como se demonstrou acima, além das demais deficiências apontadas, nenhum dos acordos mencionados preenche o requisito de negociação prévia.

Por outro lado, o desinteresse ou impossibilidade da recorrente em estabelecer uma vinculação entre os valores pagos e os respectivos instrumentos de acordo, torna impossível que se reconheça procedência parcial ao seu pedido. Nesse caso, apenas o reconhecimento de que todos os pagamentos realizados foram feitos com base em instrumentos adequados à legislação, permitiria o acatamento do recurso voluntário. Mesmo nessa hipótese, seria necessário que a empresa conseguisse vincular cada um dos créditos efetuados aos respectivos instrumentos, o que não foi feito.

Pelas razões expostas, nego provimento ao recurso.

Multa de Ofício e Sucessão Societária

Como o lançamento foi posterior à incorporação, a recorrente alega que as penalidades aplicadas à Santander Asset Ltda. não podem ser exigidas de sua sucessora. Não lhe assiste razão entretanto, como demonstra o seguinte excerto do Acórdão nº 1402-002.295, da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho, de lavra do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

A discussão sobre a exigibilidade da multa de ofício aplicada sobre sucessora relativa à infração cometida pela sucedida, mas somente cominada pelo Fisco após a data da reestruturação societária, foi inteiramente pacificada pelo STJ.

Por muito tempo a questão suscitou profundas discussões, em especial se prevaleceria a literalidade do disposto no art. 132 do CTN, o qual dispõe que a responsabilidade da sucessora somente diz respeito aos tributos devidos pela sucedida, ou se a interpretação de tal dispositivo deveria levar em consideração o art. 129 do Estatuto Tributário, qual seja, a responsabilidade diria ao respeito ao crédito tributário devido pelo sucedido, o que implicaria, por consequência, a responsabilidade dos sucessores também por penalidades aplicadas aos sucedidos.

Pois bem, o STJ, no julgamento do REsp nº 923.012/MG sob o rito dos recursos repetitivos (art. 543C do CPC/1973) dirimiu de forma definitiva a questão, de forma que, a teor do que dispõe o art. 62, § 1º, inciso II, alínea “b” do Anexo II do RICARF/2015, importa em adoção obrigatória da mesma tese pelos membros deste Colegiado. Por oportuno, transcreve-se a seguir excerto da ementa do julgado em questão:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. [...]

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

(Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima

*transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, **simplesmente continua a integrar o passivo da empresa** que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)*

[...]

9. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (Resp 923.012/MG, 1ª Seção, Relator Ministro Luiz Fux, sessão de 09 de junho de 2010)*

Conforme se observa, o entendimento consolidado do STJ é no sentido de que o sucessor responde pelas multas fiscais, não havendo que se falar em aplicação, ao direito tributário, de princípios específicos à seara penal.

Além disso, ao citar como um de seus fundamentos o art. 113, § 1º, do CTN, o I. Relator do acórdão paradigma deixa transparecer que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, sendo que o lançamento somente materializa tal obrigação (crédito tributário).

Ademais, entre os precedentes citados também há ao menos um que claramente possibilita a cobrança de penalidade desde que o fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, ainda que formalizado o lançamento posteriormente. Veja-se, por exemplo, o REsp nº 959.389, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

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.

E, no fechamento do voto condutor do aresto precedente em questão, ficou ainda mais evidente o entendimento firmado, verbis:

Portanto, tratando-se de obrigação anterior à sucessão empresarial, a responsabilidade é transferida à sucessora, mesmo que a constituição do crédito seja posterior ao ato, nos termos do artigo 129 do CTN.

A bem da verdade, o próprio item 1 da ementa do REsp nº 923.012 (recurso repetitivo), já deixava evidente tal exegese:

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. [grifei]

A fim de que não se alimentem dúvidas a respeito do tema, convém examinar novo acórdão do STJ no exame dos embargos opostos no processo julgado sob a forma de recurso repetitivo (REsp nº 923.012):

[...]

4. Quanto à responsabilidade do sucessor pelas multas (moratórias ou punitivas), observe-se que o ordenamento jurídico tributário admite o chamamento de terceiros para arcar com o pagamento do crédito tributário, na forma dos arts. 128 e seguintes do CTN, sendo expresso o art. 132 do CTN ao dispor:

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 a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

5. Ora, a incorporação, nos termos da legislação pátria (art. 227 da Lei 6.404/76 e art. 1.116 do CC/32) é a absorção de uma ou várias sociedades por outra ou outras, com a extinção da sociedade incorporada, que transfere integralmente todos os seus direitos e obrigações para a incorporadora.

6. Entende-se que tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio do contribuinte incorporado que se transfere ao incorporador, de que modo que não pode

ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

7. Por fim, o art. 129 do CTN estabelece que a transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos créditos tributários já 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.

*8. O que importa, portanto, é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo **desinfluyente**, como restou assentado no aresto embargado, **que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.** [grifei]*

Ora, tendo o STJ pacificado o entendimento de que é desinfluyente se o crédito tributário estava ou não formalizado por meio de lançamento, e reforçado que a sucessora responde pelo crédito tributário devido pelas sucedidas, inclusive as multas, e considerando-se que o julgamento na forma do art. 543C do CPC/1973 vincula os membros deste colegiado (art. 62, § 1º, inciso II, alínea “b” do Anexo II do RICARF/2015), há de se adotar tal entendimento, mantendo-se a exigência de penalidade no caso concreto.

De se mencionar, ainda, o enunciado da Súmula Carf nº 47:

Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Rejeito as alegações.

Juros de Mora sobre Multa de Ofício

O Código Tributário Nacional, ao tratar da incidência de juros sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, preceitua o seguinte:

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

(...)

Como se vê, a alegação de que a exigência de juros sobre a multa de ofício lançada seria ilegal é totalmente improcedente, já que a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o dispositivo legal transcrito acima.

Quer dizer, tanto a multa de ofício como o tributo compõem o crédito tributário, devendo-lhes ser aplicado os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, inclusive no que tange a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

Cabe observar, ainda, que tanto o artigo 43 da Lei nº 9.430, de 1996, como o artigo 61 desta mesma Lei, trazem a previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, conforme demonstrado abaixo:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

(...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Como se vê, a incidência de juros sobre a multa de ofício está amparada pelo artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, já que a multa de ofício se enquadra dentro do conceito de “*débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*”.

Ademais, observa-se que a incidência de juros sobre a multa de ofício também está amparada pelo parágrafo único do artigo 43 desta mesma Lei, já que este estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário “*correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente*” incidem juros a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo.

Com efeito, não há que se falar em nenhuma irregularidade no que tange a incidência de juros sobre a multa de ofício, visto que a mesma encontra-se expressamente prevista em lei e que as autoridades administrativas estão plenamente vinculadas a legislação em vigor.

Nesse sentido, cabe citar os seguintes precedentes judiciais e administrativos:

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

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

2. Agravo regimental não provido.

(STJ, AgRg no Recurso Especial nº 1.335.688 - PR (2012/0153773-0). Relator Ministro Benedito Gonçalves. Decisão: 04/12/2012. Dje de 10/12/2012).

(...)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

(...)

(CARF, Acórdão nº 1301-00.810, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro designado para o voto vencedor Waldir Veiga Rocha, Sessão de 01/02/2012)

(...)

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região.

(CARF, Acórdão nº 9202-001.806, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Conselheiro designado para o voto vencedor Elias Sampaio Freire, Sessão de 29/11/2011)

Nego provimento.

Conclusão:

Com base no exposto, voto por conhecer o recurso voluntário apresentado e, rejeitando a preliminar, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora