



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 16327.720596/2013-48  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-011.175 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 19 de março de 2024  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
BANCO SANTANDER BRASIL S/A

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA. DECADÊNCIA DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

RECURSO ESPECIAL. DECISÃO RECORRIDA QUE APLICA ENTENDIMENTO DE SÚMULA DO CARF. DESCABIMENTO. DECADÊNCIA DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Conforme art. 67, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é incabível recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). PROGRAMAS ANEXOS. SUBSTITUIÇÃO OU COMPLEMENTAÇÃO SALARIAL. INEXISTÊNCIA. PAGAMENTO EM CONFORMIDADE COM A LEI Nº 10101/00.

O pagamento da participação em valor superior ao salário anual do trabalhador só ganha relevância, para fins tributários, na hipótese de demonstração, pela fiscalização, de que se trata de pagamento escamoteado de remuneração, ou quando em desacordo com as próprias regras estabelecidas pelo Programa de Participação nos Lucros ou Resultados.

PLR. PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA. HIRING BONUS. STOCK OPTIONS. CÁLCULO DA MULTA. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

PETIÇÃO COM PEDIDO DE APLICAÇÃO DE PARECER SEI 11315/2020/ME. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O recurso especial tem cognição restrita, de modo que o seu julgamento restringe-se às matérias previamente admitidas em sede de exame prévio de admissibilidade, exame este que é efetuado com base nos paradigmas e na divergência demonstrada no recurso da parte, sendo incabível conhecer-se de matérias que refogem ao recurso previamente interposto e à admissibilidade prévia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto às matérias c) Pagamento de PLR como substituição ou complemento salarial e d) Pactuação prévia. Vencido o conselheiro Marcelo Milton Da Silva Risso, que conheceu parcialmente do recurso apenas em relação à matéria pactuação prévia. No mérito acordam: 1) Por voto de qualidade, em dar provimento à matéria d) Pactuação prévia, vencidos os conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (relatora de mérito), Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Thiago Buschinelli Sorrentino, que negavam provimento; 2) Por maioria de votos, em que pese a superveniente falta de interesse recursal, negar provimento à matéria c) Pagamento de PLR como substituição ou complemento salarial, vencido o conselheiro Mário Hermes Soares Campos, que dava provimento.

Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

Em relação ao conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional votaram os conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes – sessão de 19/12/2022, Maurício Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci (relator do conhecimento), Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Marcelo Milton da Silva Riso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Fernando Brasil de Oliveira Pinto – sessão de 21/03/2023.

No tocante ao mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional e conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte, votaram os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Leonam Rocha de Medeiros, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Fernanda Melo Leal, Mário Hermes Soares Campos, Thiago Buschinelli Sorrentino, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (relatora do mérito) e Régis Xavier Holanda (presidente) - sessão de 19/03/2024.

Julgamento realizado após a vigência da Lei n.º 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Redatora *ad hoc*

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Eduardo Newman de Mattered Gomes, JoãoVictor Ribeiro Aldinucci, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Maurício Nogueira Righetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Fernanda Melo Leal, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, substituído pelo conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

## Relatório

### **Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de acórdão inserida pelo Relator no repositório oficial do CARF:**

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo em face do acórdão de recurso voluntário 2402-006.048, e que foram parcialmente admitidos pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias:

#### **Recurso da Fazenda Nacional:**

c) Pagamento de PLR como substituição ou complemento salarial; d) Pactuação prévia; e) Decadência da obrigação principal; e f) Decadência da obrigação acessória.

#### **Recurso do Sujeito Passivo**

d) Não incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas de Hiring Bonus – ausência da natureza remuneratória; e) Não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre as verbas de Stock Options, em razão da ausência de natureza jurídica remuneratória; e f) Cálculo da multa em razão do descumprimento de obrigação acessória, tendo por base o valor mínimo estabelecido no valor vigente à época dos fatos geradores e não do lançamento.

Segue a ementa da decisão nos pontos que interessam:

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

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

[...]

PLR. AJUSTE PRÉVIO. PARTICIPAÇÃO SINDICAL.

Os programas de participação nos lucros ou resultados demandam ajuste prévio ao correspondente período de aferição, quando vinculados ao desempenho do empregado ou do setor da pessoa jurídica face a critérios e metas pré-estabelecidas.

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

#### PLR. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE CONDUTAS INDIVIDUALIZADAS.

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

[...]

#### BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

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

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

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

[...]

#### MULTA. RETROATIVIDADE BENÉFICA. APLICAÇÃO.

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

#### A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, em votação realizada na sessão 9 de agosto 2017, por maioria de votos, afastar a preliminar de cerceamento de defesa e, por unanimidade de votos, reconhecer a ocorrência de decadência para as competências até maio de 2008, vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Theodoro Vicente Agostinho e Fernanda Melo Leal que acolheram a preliminar cerceamento de defesa. Em votação realizada na sessão de 7 de março de 2018 decidiu-se, no mérito, pelo voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário para i) excluir da autuação, em relação a cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos de PLR vinculados às convenções e PPR previstos nos acordos coletivos de trabalho, bem como ao PPR ABN, desde que o total de pagamentos a esse título, independentemente do instrumento que lhes embase, tenham sido efetuado com periodicidade de até duas vezes ao ano e superior a um semestre, nos termos do § 2º do art. 3º da Lei n 10.101/2001; ii) que o valor originário da multa por descumprimento da obrigação de informar fatos geradores

de contribuições sociais na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP seja recalculado de conformidade com a decisão relativa à obrigação principal; e iii) que, após a retificação do valor originário da multa por deixar de informar fatos geradores de contribuições sociais em GFIP, seja efetuado o cálculo da multa mais benéfica ao contribuinte, com base na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009, vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregorio Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini que deram provimento em maior extensão. Em relação à votação realizada em 7 de agosto de 2017, com base nos disposto no § 5º do art. 58 do Anexo II RICARF, manteve-se o voto proferido na sessão de 9 de agosto de 2017 pelos Conselheiros Theodoro Vicente Agostinho e Fernanda Melo Leal que participaram daquela votação na condição de suplentes convocados. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ronnie Soares Anderson. Fizeram sustentação oral, como representante do contribuinte, o Dr. Leandro Cabral e Silva, OAB nº 234.687/SP; e, como representante da Fazenda Nacional, Dra. Raquel Godoy de M. A. Aguiar.

O sujeito passivo foi autuado para a cobrança de contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos realizados a título de (a) Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados (PLR); (b) *hiring bonus*; e (c) *stock options* (bonificação extraordinária).

Conforme relatado pela DRJ, e no que pertine apenas às matérias que foram admitidas para julgamento em ambos os apelos, a fiscalização teria apontado as seguintes irregularidades:

2.5.1.1 A Participação nos Lucros ou Resultados do **Banco ABN Amro Real S.A.** (CNPJ 33.066.408/000115) cujos pagamentos ocorreram durante os exercícios de 2008 e 2009, é regida por diferentes instrumentos, quais sejam:

- **Plano Próprio de Participação nos Resultados – PPR** celebrado entre o Grupo ABN Amro e a comissão de representantes dos empregados, em **11/06/2001**;
- **Programa Próprio de Gestão 2009/2010**; e
- **Convenções Coletivas de Trabalho (CCT)** sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em **2007, 2008 e 2009**.

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

- **Acordos Coletivos de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados (PPR)**, celebrados entre a distribuidora, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – **CONTRAF** e a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito – **CONTEC** em 2007, 2008 e 2009;
- **Programa Executivos – PEX em 2007 e 2008 e Programa Próprio de Gestão 2009/2010**; e
- **Convenções Coletivas de Trabalho (CCT)** sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em **2007, 2008 e 2009**.

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

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

(...)

2.5.2.2 **ao analisar as “reuniões-acordo” realizadas para os anos-base de 2007 a 2009, em cujas atas não consta a assinatura dos representantes sindicais, foram observadas:**

(...)

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

(...)

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

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

(...)

**2.5.4 Programa Executivos – PEX 2007 e 2008, Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142)**

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

2.5.7 Sendo a Participação nos Lucros ou Resultados de Empregados um conceito único, e tendo os problemas expostos atingido os diferentes instrumentos de negociação, quais sejam Convenções Coletivas de PLR, Acordos Coletivos de PLR e Programas

Próprios de PLR, todos os pagamentos baseados nesses instrumentos encontram-se em desacordo com a legislação específica, passando a integrar, portanto, o salário de contribuição, e, assim, foram incluídos no lançamento;

## **2.6 Das Rubricas “Hiring Bônus” e “Bonificação Extraordinária I06/I06 Est”**

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

- (a) "**Hiring Bônus**" (código 765) a **segurados empregados**, durante os exercícios de 2008 e 2009;
- (b) "**Bonificação Extraordinária I06** (código 1150) a **segurados empregados**, durante o exercício de 2008; e
- (c) "**Bonificação Extraordinária I06 Est**" (código 1155) a **segurados contribuintes individuais** (diretores não empregados), durante o exercício de 2008.

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

A decisão recorrida superou a acusação fiscal no tocante à (i) alegada inexistência de regras claras e objetivas; (ii) ao pagamento de PLR como substituição de salário; e (iii) à necessidade de pactuação prévia em relação (iii.1) às CCTs; (iii.2) aos PPRs previstos nos ACTs; e (iii.3) ao PPR ABN; e deu provimento parcial ao recurso voluntário. No mais, a decisão manteve a incidência de contribuições sobre o *hiring bonus* e sobre as *stock options*.

Em seu recurso especial e para reformar a decisão recorrida em relação às CCTs, ao PPR previsto nos acordos coletivos, ao PPR/ABN e à decadência, a Fazenda Nacional trouxe à discussão as seguintes matérias:

- a) Pagamento de PLR com base em dois instrumentos concomitantes; b) Existência de regras claras e objetivas; c) **Pagamento de PLR como substituição ou complemento salarial; d) Pactuação prévia; e) Decadência da obrigação principal; e f) Decadência da obrigação acessória.**

O recurso, todavia, foi admitido apenas em relação às matérias c) Pagamento de PLR como substituição ou complemento salarial; d) Pactuação prévia; e) Decadência da obrigação principal; e f) Decadência da obrigação acessória. No tocante às matérias admitidas, a Fazenda Nacional basicamente alegou o seguinte:

### **Pagamento de PLR como substituição ou complemento salarial**

- conforme acórdão paradigma **2301-003.731**, o principal indício de que a empresa está usando a PLR como substituição do salário é a elevada proporção entre PLR e salário.

### **Pactuação prévia**

- conforme acórdãos paradigmas **9202-005.512** e **2401-00.545**, a assinatura do acordo em data posterior à do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos, já é suficiente para dar-lhe natureza tributável (Acórdão 9202-005.512); e ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência de acordo prévio e estabelecimento de metas, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário (Acórdão 2401-00.545).

### **Decadência da obrigação principal**

- conforme acórdão paradigma **9202-004.431**, a antecipação de pagamento para fins de atrair a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN deve acontecer para o mesmo fato gerador.

**Decadência da obrigação acessória**

- conforme acórdão paradigma **9202-00.472**, a decadência no caso de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória se dá nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

Intimado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões e embargos. Os embargos foram liminarmente rejeitados. Já em contrarrazões, o sujeito passivo suscitou:

- ausência de similitude fática e divergência de interpretação de lei tributária entre o acórdão recorrido e paradigma referente à decadência da obrigação principal;
- ausência de similitude fática e divergência de interpretação de lei tributária entre o v. acórdão recorrido e paradigma referente à decadência da obrigação acessória;
- em relação à matéria da decadência parcial: contrariedade à súmula CARF n.º 99;
- não cabimento de rediscussão de matéria fático-probatória;
- ausência de cotejo analítico;
- no mérito, o recurso deve ser desprovido.

Intimado da decisão que rejeitou seus embargos, o sujeito passivo interpôs recurso especial, no qual e no que foi objeto de admissibilidade prévia, basicamente alegou que:

**Não incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de *hiring bonus***

- conforme paradigmas **2301-003.775** e **2301-003.392**, os valores pagos a título de bônus de contratação não ostentam natureza remuneratória.

**Não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de *stock options***

- conforme paradigmas **2803-03.815** e **2401-003.890**, o pagamento de *stock options* insere-se no contexto de uma relação mercantil.

**Cálculo da multa**

- conforme paradigmas **2403-002.658** e **2403-002.657**, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória deveria levar em consideração o valor-base previsto na Portaria MPS vigente à época dos fatos geradores (Portaria MPS n.º 342/20066 e Portaria MPS n.º 142/2007), e não a multa vigente à época do lançamento (Portaria Interministerial MPS/MF n.º 06/2012);

- trata-se de erro de direito, o que impõe o cancelamento da multa.

Foi negado provimento ao agravo do sujeito passivo e tornou-se definitiva a decisão que deu seguimento às matérias acima.

A Fazenda Nacional foi intimada do recurso especial, do seu exame de admissibilidade e do despacho em agravo, e apresentou contrarrazões, nas quais basicamente pediu o seguinte:

- o recurso do contribuinte não merece ser conhecido no que toca ao item de stock options, visto que nos paradigmas o plano foi marcado pela onerosidade, onde o preço de exercício da opção de compra das ações foi estabelecido a valor de mercado, ao passo que no presente caso as opções não eram objeto de compra e venda entre a companhia e os executivos beneficiários;
- no mérito, o recurso deve ser desprovido.

Requerimento do sujeito passivo de efls. 3350/3351, no qual postulou a limitação das multas a 20%, conforme Parecer SEI n.º 11315/2020/ME.

É o relatório.

Fl. 9 do Acórdão n.º 9202-011.175 - CSRF/2ª Turma  
Processo n.º 16327.720596/2013-48

## Voto Vencido

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Redatora *ad hoc*

Antes de adentrar ao julgamento dos recursos especiais da Fazenda Pública e do sujeito passivo, peço licença para tecer algumas considerações.

Conforme registrado em ata, o julgamento do feito teve início em 19 de dezembro de 2022. Em consulta realizada no sítio eletrônico deste eg. Conselho registrado à época, no que importa, o seguinte:

Vista para a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, convertida em vista coletiva. O relator conheceu parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto às matérias c) Pagamento de PLR como substituição ou complemento salarial; e d) Pactuação prévia, acompanhado pelo conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes. Nesse ponto houve o pedido de vista.

Em março do ano subsequente, os autos foram reincluídos em pauta, tendo restado consignado em ata que, a despeito do pedido de vista formulado pelo Cons. MAURÍCIO NOGUEIRA RIGHETTI, “[e]m relação ao conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional o julgamento foi concluído e o resultado foi proclamado. Não houve julgamento do mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e nem do conhecimento e mérito do Recurso Especial do Contribuinte.”

Diante dessa particularidade registro que, como Redatora *ad hoc*, servir-me-ei integralmente da minuta de voto inserida pelo Relator no repositório oficial do CARF, apenas no tocante à única matéria apreciada nas sessões de dezembro de 2022 e março de 2023. Quanto às demais temáticas, hei por bem replicar o entendimento do Relator originalmente designado, o Cons. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, apenas naquilo em que nosso posicionamento for convergente e entender pertinente, na tentativa de preservar, o quanto possível for, o irretocável trabalho do Relator originalmente designado.

## 1 Recurso Especial da Fazenda Nacional

### 1.1 CONHECIMENTO

**Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me integralmente da minuta de voto neste tocante, inserida pelo Relator no repositório oficial do CARF:**

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente em relação às matérias “Pagamento de PLR como substituição ou complemento salarial” e “Pactuação prévia”, mas não demonstrou que o recurso deve ser conhecido em relação à “decadência da obrigação principal” e à “decadência da obrigação acessória”.

#### 1.1.1 *Decadência da obrigação principal*

Quanto à decadência da obrigação principal, a recorrente busca valer-se do paradigma 9202-004.431. Segundo a recorrente, a antecipação de pagamento para fins de atrair a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN deve acontecer para o mesmo fato gerador.

Ocorre que a decisão proferida no acórdão paradigma deu-se em contexto fático diverso. Lá se discutiu se o recolhimento antecipado de contribuições incidentes sobre a folha de pagamentos caracteriza antecipação em relação às contribuições incidentes sobre a comercialização da produção rural. Em função dessa diferença fática e considerando que tais contribuições teriam fatos geradores distintos (pagamento de salários x comercialização de produção rural), a redatora designada concluiu por afastar a conclusão acerca de recolhimento antecipado. Veja-se:

Ou seja, para apurar a existência de recolhimento, devemos identificar se para o fato gerador/fundamento legal do lançamento - Contribuições Previdenciárias sobre a comercialização da produção Rural, promoveu o sujeito passivo o recolhimento de contribuição. No caso, deveríamos identificar se existem GPS sobre o fundamento legal, o que restou demonstrado de forma diversa pela Delegacia de julgamento na decisão de 1ª instância, fls. 92, que assim enfatizou:

[...]

Note-se que o alegado recolhimento descrito no acórdão recorrido e ratificado pela relatora desse voto, refere-se a fato gerador diverso, qual seja, recolhimento sobre a Folha de pagamento, o que é facilmente identificável pelo código de pagamento 2100 (fls. 115/121), não se prestando a demonstrar recolhimento antecipado para efeitos de aplicação da decadência quinquenal pelo art. 150, §4º do CTN.

No presente caso, entretanto, o recolhimento antecipado refere-se ao mesmo fato gerador, ao passo que a diferenciação trazida pela Fazenda Nacional é atinente à rubrica específica.

Veja-se que a decisão recorrida adotou expressamente o enunciado da Súmula CARF 99 (cf. transcrição abaixo), já que teria havido o recolhimento antecipado de contribuições incidentes sobre a folha:

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

A par da inexistência de similitude fático-jurídica entre os casos, o recurso esbarra no óbice previsto no art. 67, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, segundo o qual é incabível recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

#### *1.1.2 Decadência da obrigação acessória*

Quanto à decadência da obrigação acessória, a Fazenda Nacional busca valer-se do paradigma 9202-00.472, segundo o qual a decadência no caso de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória se dá nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

Ocorre que o paradigma se refere a contexto fático e jurídico diverso do contexto julgado no presente processo. Lá se tratava apenas de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória – deixar de preparar folhas de pagamento. No presente caso, diversamente, trata-se de duas obrigações principais e de uma obrigação acessória, ao mesmo tempo em que a obrigação acessória consiste em não informar fatos geradores em GFIP (CFL 68), que

está necessariamente atrelada ao descumprimento das obrigações principais – circunstância esta não presente no paradigma.

Em sendo assim, parece-me que a decisão recorrida excluiu as obrigações acessórias em função de uma relação de causa e efeito, o que parece estar evidenciado no seguinte trecho do voto:

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

Como a própria Fazenda Nacional reconhece em seu nobre apelo, a Turma *a quo*, no tópico da decadência, “*não fez qualquer ressalva sobre o assunto*” (fl. 2192) – isto é, não diferenciou se a decadência da obrigação acessória seguiria um regime jurídico diferenciado do art. 150, § 4º –, pois replicou à obrigação acessória o resultado da decadência das obrigações principais.

Portanto, não conheço do recurso neste ponto.

#### 1.1.3 Cotejo analítico

Quanto às divergências admitidas para julgamento no presente voto, a Fazenda Nacional indicou de forma precisa os pontos dos paradigmas que divergem de pontos específicos do acórdão recorrido (art. 67, § 8º, do Regimento), sendo descabido falar-se em ausência de cotejo analítico.

As decisões recorrida e paradigmáticas foram comparadas e foram destacados de maneira clara os pontos de divergência, razão pela qual conheço do recurso em relação às demais matérias que foram previamente admitidas: c) Pagamento de PLR como substituição ou complemento salarial; e d) Pactuação prévia.

#### 1.1.4 Desnecessidade de reexame fático-probatório

Ademais e quanto às matérias ora admitidas, inexistente necessidade de rediscussão de matéria fático-probatória, pois as questões de tal índole estão delimitadas e evidenciadas na própria decisão, sendo prescindível revisitar os autos a esse respeito.

## 1.2 MÉRITO

### 1.2.1 PAGAMENTO DE PLR COMO SUBSTITUIÇÃO OU COMPLEMENTO SALARIAL

Insurge-se a FAZENDA NACIONAL contra interpretação divergente ofertada quanto à possibilidade de vultuosos pagamentos a título de PLR, que representariam percentuais exorbitantes quanto comparados à remuneração anual. Indaga a esta eg. CSRF,

o que dizer de uma verba que não pode substituir a remuneração devida, mas que alcança uma monta de 300% da remuneração anual de um empregado? **Há casos descritos pela fiscalização em que a recorrente chegou a pagar PLR equivalente a 721% de toda a remuneração anual de empregado.**

Em tais hipóteses, não há dúvidas de que a contraprestação pelo trabalho realizado pelos empregados está sendo, em verdade, realizada pelo pagamento de PLR. Fere a mais comezinha razoabilidade imaginar que esse empregado, contemplado com uma PLR equivalente a 721% de sua “remuneração anual contratada” esteja, de fato, tendo o seu trabalho remunerado pelo salário mensal recebido. (f. 2.207; sublinhas deste voto)

Deveras, o pagamento de PLR que corresponde a três e a mais de sete vezes a remuneração anual do trabalhador *parece*, como bem sinalizado pela FAZENDA NACIONAL, um desembolso escamoteado em contraprestação pelo trabalho desempenhado pelos obreios; entretanto, conforme consta no inc. XI do art. 7º da nossa Carta Constitucional, é direito do trabalhador urbano e rural a “participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração (...) **conforme definido em lei**” (destaques deste voto), inexistindo na norma editada para tanto – a Lei nº 10.101/2000 – qualquer teto para pagamento da verba. Caberia ao legislador, e não ao julgador, incluir na Lei nº 10.101/2000, tal requisito, sob pena de usurpação de competência.

Como bem apontado pelo Cons. JOÃO VICTOR ALDINUCCI, em sua minuta disponibilizada no repositório oficial deste eg. Conselho,

Do ponto de vista estritamente jurídico, penso que o *caput* do art. 3º [da Lei nº 10.101/2000] visa a explicitar que a PLR não é uma remuneração paga ao empregado, razão pela qual, não sendo remuneração, não constitui base para incidência de encargos trabalhistas. A regra acima não tem caráter proibitivo, mas sim explicativo e interpretativo e está alinhada com o art. 7º, XI, da Constituição Federal, segundo o qual a participação nos lucros, ou resultados, é desvinculada da remuneração. Quando o legislador ordinário quis emprestar ao art. 3º um viés proibitivo, ele o fez expressamente, bastando que se transcreva o seu § 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*”.

Portanto, penso ser inadequado socorrer-se do art. 3º para dar à PLR uma feição salarial. Tal feição deve ser aferida no plano dos fatos, v.g. quando se demonstra que a PLR é mero engodo para o pagamento de salários. O constituinte brasileiro optou por conceder o incentivo fiscal de desvincular o pagamento de PLR da remuneração do trabalhador e o art. 3º está redigido nesse sentido.

(...)

Inexiste vedação legal no sentido de que a participação não poderia extrapolar determinado limite de valor, de sorte que a tese fiscal me parece inadequada. Filio-me, assim, ao entendimento da decisão recorrida e à interpretação do acórdão abaixo:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS EM VALORES DESPROPORCIONAIS ENTRE OS EMPREGADOS DA EMPRESA. PAGAMENTO EM MONTANTE SUPERIOR AO SALÁRIO ANUAL.

A Lei nº 10.101, de 2000, não contemplou a necessidade de pagamentos equânimes entre todos os funcionários da empresa, para fins de gozo do benefício fiscal, tampouco determinou um valor máximo a ser pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados. O pagamento da participação em valor superior ao salário anual do trabalhador só ganha relevância, para fins tributários, na hipótese de demonstração pela fiscalização da sua utilização como substituição ou complementação da remuneração devida ao segurado empregado, ou quando em desacordo com as próprias regras estabelecidas pelo Programa de Participação nos Lucros ou Resultados. (CARF. Acórdão nº 2401-004.797, Cons. Rel. CLEBERSON ALEX FRIESS, sessão de 10/05/2017).

Logo, o recurso deve ser desprovido nesta matéria.

### 1.2.2 PACTUAÇÃO PRÉVIA

Em seu recurso especial de divergência aclara a FAZENDA NACIONAL que

**[o] cerne da questão cinge-se à discussão acerca do aspecto temporal em que se considera cumprido o requisito da necessidade de acordo prévio e existência de regras previamente ajustadas, nos ditames da Lei 10.101/2000. Isto é: acordo “prévio” a que?** Deve-se considerar como adimplido mencionado requisito, quando observado anteriormente ao exercício de apuração do lucro ou resultado, como bem esclareceu o trecho retirado do acórdão paradigma. Entender como no julgado proferido nos presentes autos é conceder à legislação de regência interpretação teratológica, pois distorce a mens legis presente na legislação da Participação dos Lucros e Resultados, já que se infere da norma a anterioridade das regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, **nos termos do art. 2º da Lei 10.101/2000, descritas em convenção ou acordo coletivo, formalizado previamente ao exercício de aferição do lucro e resultado, para, ulteriormente, imunizar-se o pagamento do benefício surgido pelo cumprimento dos dispositivos legais.** (f. 2.186/2.187; sublinhas deste voto)

Antes de adentrar o ponto fulcral da controvérsia, teço alguns apontamentos acerca da natureza jurídica da participação nos lucros ou nos resultados.

A despeito de o recurso fazendário consubstanciar estar-se diante de norma imunizante, com a devida vênia, entendo de modo diverso.

Consabido que a Carta de 1988, pródiga em contemplar uma série de direitos para promoção e resguardo da dignidade da pessoa humana, conferiu ao trabalhador e à trabalhadora o direito social de perceber montantes a título de participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração – *ex vi* do inc. XI do art. 7º. Sempre prudente lembrar que tais direitos fundamentais albergam não só uma proibição de intervenção, mas ainda uma vedação da proteção insuficiente. Daí porque certo afirmar que a

Constituição procurou estabelecer limites ao poder de conformação do legislador e dos próprios contratantes na conformação do contrato de trabalho. O constituinte definiu a estrutura básica do modelo jurídico da relação de emprego com efeitos diretos sobre cada situação concreta. A disciplina normativa mostra-se apta, em muitos casos, a constituir **direito subjetivo do empregado em face do empregador**, ainda que, em algumas configurações, **a matéria venha a ser objeto de legislação específica.** (*In*: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** São Paulo: Saraiva Educação, 2018 [*e-book*].)

Não obstante seja um direito social que visa promover a tão necessária integração capital-trabalho, me parece não encartar a norma constitucional uma imunidade.

A uma porque a imunidade tributária é norma constitucional que decepa a competência – isto é, retira dos entes tributantes a possibilidade de instituição de exação para

gravar certas situações e objetos. Daí o porquê a imunidade é sempre expressa, delimitando direta e escancaradamente a situação ou objeto sobre o qual resta proibida a instituição de tributos. (In: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 237). O inc. XI do art. 7º da CRFB/88 em momento algum caçou a competência da União para tributar planos de PLR – isto é, “a mencionada norma não traz um comando que limite a competência do legislador ordinário.” (CARF. Acórdão n.º 2201-009.478, Cons. Rel. RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM, sessão de 01 dez. 2021).

A duas porque o inc. XI do art. 7º da nossa Constituição relegou à lei ordinária estabelecer os critérios de instituição da PLR. Se estivéssemos diante de uma imunidade, por força do disposto no inc. II do art. 146 da CRFB/88, tal tarefa caberia à lei complementar, eis que responsável por “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.”

Assim, “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.” (CARF. Acórdão n.º 2201-004.060, Cons. Rel. CARLOS DE HENRIQUE DE OLIVEIRA, sessão de 05 fev. 2018).

Firmada a natureza jurídica da norma, passo à análise do que determinava a Lei n.º 10.101/2001, com a redação vigente à época dos fatos geradores. Peço vênua para fazer a transcrição do regramento, no que importa:

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:

(...)

§ 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**.

Evidenciado que a lei não esclarece a que se refere a pactuação prévia, inexistindo à época qualquer referência quanto a limites temporais, cabe a esta julgadora fazê-lo. O Direito, por não ser ciência isolada, deve estar atento aos contextos sociais, de modo a melhor espelhar não só a realidade fática, mas ainda os anseios da sociedade a qual está subordinado.

A Lei n.º 10.101/2000 fixa como requisito inarredável à higidez da convenção coletiva ou do acordo particular relativos à participação dos empregados nos lucros e/ou resultados a pactuação prévia, de forma que o obreiro saiba, **desde o início, como se portar para lograr o benefício avengado**.

Tendo em vista estarmos diante de um direito social, à míngua de limite temporal expresso para a pactuação, entendo não ser possível conferir à lei a interpretação que pretende a FAZENDA NACIONAL. Deveras, como bem apontado pelo Cons. JOÃO VICTOR ALDINUCCI, em sua minuta disponibilizada no repositório oficial deste eg. Conselho,

a lei realmente não estabeleceu uma data limite para a formalização dessa negociação. É compreensível que não o tenha feito, pois as normas de experiência comum demonstram que tais negociações não raramente levam meses para serem concluídas, sendo por vezes acirradas e conflituosas e envolvendo diversos sindicatos de diversas categorias. É óbvio, contudo, que os trabalhadores têm conhecimento das diretrizes gerais dos planos, pois participam direta ou indiretamente das negociações via comissão paritária ou sindicatos. A data de assinatura corresponde, apenas, ao momento da formalização e de conveniência das várias partes envolvidas, tais como a empresa, as entidades sindicais dos trabalhadores, as entidades sindicais dos empregadores etc.

Não compete ao aplicador da lei criar pré-requisito não previsto na norma, sobretudo para reduzir a eficácia de regra jurídica constitucional. A lei prevê que a participação será objeto de negociação, e não que a formalização tenha que ocorrer previamente ao período de aquisição. Uma interpretação restritiva, com a criação de exigências não previstas legalmente, apenas tem o condão de dificultar a efetiva concretização do direito social do trabalhador à participação nos lucros ou resultados da empresa, inibindo a concessão dos planos, em conflito com as finalidades constitucionais.

Muito embora a lei regulamentadora pareça ter negligenciado a participação nos lucros ou resultados como um direito social, pois nem mesmo faz qualquer menção a esse respeito, fato é que a Constituição a outorgou como um efetivo direito daquela natureza, o que deve ser levado em consideração pelo aplicador da lei, na busca da máxima eficácia da norma constitucional. Os direitos sociais visam a criar as condições materiais necessárias ao alcance da igualdade real entre o dono do capital e o trabalhador. Segundo José Afonso da Silva, *"são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais"* (Curso de Direito Constitucional Positivo, 12ª ed., rev., Malheiros Editores, 1996, p. 277).

Buscando igualar o empregador e o trabalhador, a Constituição lhe outorgou o direito à participação nos lucros ou resultados e na própria gestão da empresa. Não fosse a Constituição (...), o trabalhador não teria as condições materiais necessárias para participar dos lucros ou resultados, os quais, por consectário lógico, decorrem do capital do qual ele não é dono. Toda interpretação, portanto, deve ter como norte os direitos sociais. E diante de interpretações plausíveis e alternativas, o exegeta deve adotar aquela que se amolda à Lei Maior. O ministro Luís Roberto Barroso decompõe o princípio da interpretação conforme a Constituição nos seguintes termos:

- 1) Trata-se da escolha de uma interpretação da norma legal que a mantenha em harmonia com a Constituição, em meio a outra ou outras possibilidades interpretativas que o preceito admita.
- 2) Tal interpretação busca encontrar um sentido possível para a norma, que não é o que mais evidentemente resulta da leitura de seu texto.

3) Além da eleição de uma linha de interpretação, procede-se à exclusão expressa de outra ou outras interpretações possíveis, que conduziriam a resultado contrastante com a Constituição.

4) Por via de consequência, a interpretação conforme a Constituição não é mero preceito hermenêutico, mas, também, um mecanismo de controle de constitucionalidade pelo qual se declara ilegítima uma determinada leitura da norma legal."

(Interpretação e aplicação da constituição : fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 3. ed. Saraiva, p. 181-182)

Deve ser abandonado, pois, o eventual rigor interpretativo, para compatibilizar a leitura da Lei nº 10.101/2000 com a Constituição, a qual, lembre-se, visou a igualar materialmente o trabalhador e o empregador. Ainda que a primeira e rápida compreensão da lei infraconstitucional pudesse sugerir que o plano devesse ser formalizado antes do início do período aquisitivo, como forma de incentivar a produtividade e o comprometimento dos trabalhadores, fato é que a Constituição trouxe como critério preponderante o direito social do lado mais fraco da relação empregatícia, e não o incremento da produtividade e o seu comprometimento.

A interpretação de que o acordo deve ser formalizado antes do início do período aquisitivo, cria, no entender deste relator, um requisito formal não previsto (pois a lei menciona apenas a necessidade de negociação – “*será objeto de negociação*”) e que está em descompasso com a realidade negocial, podendo até mesmo desestimular a concessão da PLR e, por conseguinte, a realização dos direitos sociais. Como se vê, não se está declarando qualquer inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, mas sim, dentre as várias interpretações possíveis, elegendo-se aquela mais adequada ao texto constitucional. A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), antes da atual composição, vinha adotando entendimento semelhante, conforme se infere do acórdão nº 9202-003.370:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE. A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho. Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados. A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva. Recurso especial negado. (CSRF, 2ª Turma, Relator(a) RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, sessão de 17 de setembro de 2014)

Enquanto a remuneração é devida pela mera execução do contrato de trabalho, aí pouco ou nada importando os lucros ou resultados da empresa, a PLR deve

ser considerada como um pacto acessório por meio do qual se negociam, a par daquele contrato, questões relativas à produtividade, qualidade, lucratividade, metas, resultados etc. Ou seja, a remuneração é devida em função do contrato laboral, ao passo que a participação é devida em decorrência de um contrato acessório, que não se constitui, por expressa disposição legal, em pagamento de remuneração. Tal contrato acessório, ademais, viabiliza a participação do trabalhador em rubricas a que ele não teria direito, por serem decorrentes do capital do qual ele não é dono.

Para dirimir tal controvérsia e colocar uma “*pá de cal*” sobre esse assunto, a Lei 14020/20 alterou drasticamente o art. 2º retro mencionado, para incluir-lhe um § 7º, o qual está de acordo com a interpretação acima ao estabelecer que a anterioridade é referente ao pagamento, e não ao período de aferição. A propósito de tal menção, não pretendo dar eficácia retroativa a tal dispositivo, o qual foi instituído após os fatos geradores aqui mencionados; pretendo apenas demonstrar que a interpretação acima foi reconhecida pelo CARF em julgamentos anteriores (vide jurisprudência acima) e agora pelo Congresso Nacional, após intervenção do próprio Poder Executivo via Medida Provisória.

Art. 2º. [...]

§ 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.

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

Para fins de manutenção da coerência com o entendimento por mim externado quando do julgamento, nesta mesma sessão, de processo envolvendo idêntico sujeito passivo, de nº 19515.722575/2012-57, sublinho existir nestes autos diferenças substanciais quando se comparado à situação que ali se apresenta, razão pela qual filiei-me ao entendimento do relator originário.

O despacho de admissibilidade fez a delimitação da matéria nestes termos:

**Denota-se dos entendimentos firmados nos paradigmas que os acordos devem ser assinados anteriormente ao período no qual se deseja efetuar distribuição de lucros e/ou resultados, independente de qualquer circunstância relacionada às metas estabelecidas. Ao admitir que em determinadas circunstâncias a assinatura do acordo pode ocorrer após iniciado o período de apuração de lucros e resultados, o acórdão recorrido diverge dos**

**paradigmas apresentados.** Assim, resta demonstrada a divergência jurisprudencial, razão pela qual o Recurso Especial da Fazenda Nacional relativo a esta matéria deve ter seguimento. Cumpre informar que os acórdãos paradigmas foram proferidos por colegiados distintos daquele do acórdão recorrido e não foram reformados na CSRF até a presente data, prestando-se, portanto, para o exame da divergência em relação à matéria suscitada, atendendo às demais condições para que seja analisada a alegação de divergência jurisprudencial

Da leitura do excerto resta evidenciado que cabe a esta eg. Câmara dirimir o seguinte questionamento: deve o plano ser sempre firmado *antes* do exercício ao que se refere a PLR ou existem *circunstâncias* que autorizam sua celebração no seu decurso? A meu ver, não é possível responder ao questionamento de forma peremptória, sem o debruçar sobre o caderno processual.

Como sublinhei no processo de nº 19515.722575/2012-57, não existe, ao meu sentir, razão para o reconhecimento da higidez de um Acordo Coletivo de Trabalho nos últimos dias do exercício, sem qualquer prova de que o teor do plano era de conhecimento dos obreiros e das obreiras, por ter sido reiteradamente replicado em exercícios prévios.

Diferentemente, nos casos das Convenções Coletivas de Trabalho, como bem anotado pelo Relator originário,

[é] compreensível que não o tenha feito, pois as normas de experiência comum demonstram que tais negociações não raramente levam meses para serem concluídas, sendo por vezes acirradas e conflituosas e envolvendo diversos sindicatos de diversas categorias. É óbvio, contudo, que os trabalhadores têm conhecimento das diretrizes gerais dos planos, pois participam direta ou indiretamente das negociações via comissão paritária ou sindicatos.

Há, ao meu sentir, uma série de razões para que o deslinde nestes autos seja díspar. **A uma**, o despacho de admissibilidade delimitou a controvérsia noutros termos. **A duas**, estar-se diante situação particular, na qual sabidamente há longos debates entre duas entidade de grande força – a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Sistema Financeiro (CONTRAF) e a Federação Nacional dos Bancos (FENABAN) –, não podendo imputar a demora na celebração do acordo ao sujeito passivo. **A três**, tinham os trabalhadores conhecimento das regras pactuadas.

Com base nessas razões, **nego provimento ao recurso especial da Procuradoria.**

## 2 Recurso Especial do sujeito passivo

### 2.1 CONHECIMENTO

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF).

Passo à análise, em apartado, de cada uma das matérias admitidas no despacho às f. 3.060/3.097 para a verificação da existência da similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas, bem como dada indigitada divergência interpretativa.

### 2.1.1 *Stock options*

A temática da (não) incidência das contribuições previdenciárias é palpante não só neste eg. Conselho, mas ainda no Superior Tribunal de Justiça e no Tribunal Superior do Trabalho. A guisa de introdução, interessante a observação do Min. Alexandre de Souza Agra Belmonte, do TST, no sentido de que o tema clama por uma

investig[ação] minuciosa, caso a caso, [d]as regras dos planos de opções, a fim de que se verifique o seu real alcance e, eventualmente, a existência de subterfúgios contratuais destinados a mitigar a eficácia das normas tutelares do trabalho (...), [destacando que] o órgão de segunda instância administrativa em matéria tributária e aduaneira, já se deparou com casos em que restou comprovado o desvirtuamento da conformação inicial das *stock options*, com o evidente intuito de se afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre as parcelas. (TST. AIRR n.º 443-31.2015.5.02.0070, Rel. Min. Alexandre de Souza Agra Belmonte, DEJT 04/02/2022.)

Tal apontamento serve apenas para reforçar ser inexistente, aprioristicamente, a possibilidade de cancelar terem as *stock options* natureza mercantil ou remuneratória. Para tanto, imperioso abordar os contornos fáticos do plano em que se discute a tributação da verba. Insuficiente, portanto, que o acórdão recorrido e os paradigmas ofereçam interpretações divergentes de uma mesma legislação. Antes de tudo, há de ser comprovado estar-se diante de situações fáticas semelhantes.

Em sede de contrarrazões, pugnou a FAZENDA NACIONAL pelo não conhecimento do recurso neste tocante, “em face da inexistência de similitude fático-jurídica.” (f. 3.317) Dito que “[e]ssa circunstância da **onerosidade**, considerada determinante pelos paradigmas para afastar a natureza remuneratória das *stock options*, não se observa no presente caso.” (f. 3.319) Peço licença para transcrever, no que importa, aquilo que consubstanciado acerca da onerosidade nos acórdãos paradigmas:

#### **ACÓRDÃO PARADIGMA N.º 2401-003.890**

**STOCK OPTIONS. CARÁTER MERCANTIL. PARCELA NÃO INTEGRANTE DO SALÁRIO REMUNERAÇÃO.**

**No presente caso, o plano de *stock options* é marcado pela onerosidade**, pois o preço de exercício da opção de compra das ações é estabelecido a valor de mercado, pela liberalidade da adesão e pelo risco decorrente do exercício da opção de compra das ações, de modo que resta manifesto o seu caráter mercantil, não devendo os montantes pagos em decorrência do referido plano integrarem o salário de contribuição. (sublinhas deste voto)

#### **ACÓRDÃO PARADIGMA N.º 2803-03.815**

**STOCK OPTION PLANS. PLANO OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES SEM PARTICIPAÇÃO FINANCEIRA DA EMPREGADORA. NATUREZA NÃO REMUNERATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

**Nos casos de opção de compra de ações das empregadoras pelos empregados ou diretores sem apoio financeiro daquelas, mediante preço representativo ao de mercado, não considera-se remuneração, nem fato**

**gerador de contribuições previdenciárias, pois representam apenas um ato negocial da esfera civil/empresarial.** (sublinhas deste voto)

No acórdão recorrido, nem mesmo no voto vencido que dava provimento ao recurso, aborda-se a onerosidade, que constitui um dos requisitos inarredáveis para a caracterização de um contrato de natureza mercantil. Confira-se:

Postos os aspectos conceituais e a posição que vem prevalecendo nesta turma até o momento, **percebe-se que as questões probatórias são essenciais à verificação de um eventual desvio de finalidade quanto a Planos de SOP (Stock Option).**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ainda que sejam argumentos relativamente frágeis, **o auto de infração foi ainda mais falho e deficiente ao não tratar da desqualificação dos instrumento, pois, citar lei e afirmar que houve pagamento, não equivale a retratar o fato e demonstrar eventual desvirtuamento dos Planos de Stock Option.** (f. 2.121/2.222; sublinhas deste voto)

Menciono, por corroborar a ausência de similitude fática entre o recorrido e os paradigmas, o pontuado pelo Cons. RONNIE SOARES ANDERSON em seu voto vencedor:

**Note-se que o contribuinte foi em sucessivas oportunidades intimado para "apresentar eventuais Planos de Stock Options com pagamentos/resgates entre janeiro de 2007 e dezembro de 2009" (fls. 4/42), porém ficou silente**, vindo a aludir terem aqueles valores correspondência com planos de opções tão somente em sede de impugnação (fls. 506 e ss). – f. 2.146; sublinhas deste voto.

**Não conheço do recurso**, ausente semelhança fática com os acórdãos paradigmas.

### 2.1.2 *Hiring bonus*

Igualmente vislumbro a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e paradigmas. Confira-se:

#### **ACÓRDÃO RECORRIDO**

**EMENTA:** BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Os bônus de contratação (*hiring bonus*) pagos a empregados da recorrente têm natureza salarial por representarem parcelas pagas como antecipação pecuniária para manutenção do empregado na empresa **por um período de tempo preestabelecido**, não se verificando neste caso a ocorrência de pagamento eventual. (f. 2.057; sublinhas deste voto)

**FUNDAMENTAÇÃO:** Não há dúvida de que a configuração fática revela não uma verba de natureza indenizatória, **mas um pagamento que é efetuado como antecipação salarial pelo tempo que o segurado deve permanecer vinculado à empresa, o que revela sua feição nitidamente remuneratória.**

Ora, o fato de ficar claro no acordo do pagamento do *hiring bonus* que tais valores são um **adiantamento pelo período futuro em que o empregado deverá ficar vinculado à empresa**, já demonstra forte indício de que existe uma vinculação do seu pagamento à contraprestação pelo serviço. No presente caso vê-se sem dúvida uma remuneração antecipada.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), em seu art. 457, prescreve que compõe o salário toda contraprestação pelo trabalho do empregado. Tal premissa nos leva a indagar a que título o bônus de contratação é pago. **A contratante paga um bônus de contratação (no caso denominado *hiring bonus*) para atrair e manter por um período em seus quadros um profissional reconhecidamente competente no seu ramo.**

Pretende dispor do trabalho do profissional por um tempo e compromete-se a pagar uma quantia adicional em relação ao salário contratado. Portanto, de um lado temos a empresa oferecendo uma quantia ao trabalhador e de outro temos **o empregado que deverá ficar vinculado à nova contratante por um período. Dessa configuração emerge a natureza contraprestacional do bônus.** (f. 2.140; sublinhas deste voto)

### **ACÓRDÃO PARADIGMA Nº 2301-003.775**

**EMENTA:** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DE CONTRADIÇÃO À REGRA MATRIZ. AUSÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA.

Conforme determina o Art. 22, da Lei 8.212/1991 - que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências - a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Portanto, faz-se necessário para a incidência da contribuição, em síntese, o pagamento de remuneração, para retribuição de trabalho, por serviços prestados ou pelo tempo à disposição do empregador. **No presente caso, a própria fiscalização afirma em seu relatório fiscal, fls. 0237, que houve o pagamento, mas antes da prestação de qualquer serviço pelo segurado empregado à empresa, e que não havia condição alguma para o recebimento de tal valor, não incidindo, conseqüentemente, a contribuição, por essa verba não se destinar à retribuição de trabalho e não existir qualquer vinculação com serviços prestados ou por tempo à disposição do empregador.**

**FUNDAMENTAÇÃO:** Pois bem, no caso em questão o Fisco informa que esses pagamentos ocorreram:

Antes de qualquer efetividade em relação aos serviços para o qual foi contratado; e,

**Que o pagamento incondicionado, devido em razão da simples contratação.**

**Portanto, na subsunção da norma ao fato, verificamos que esses pagamentos:**

1. Não foram pagos a segurados empregados e trabalhadores avulsos que prestaram serviços à empresa; e,

**2. Não foram devidos pela retribuição ao trabalho, qualquer que seja sua forma: a) seja pelos serviços efetivamente prestados; b) seja pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, pois serviço algum foi prestado (anterior) e tempo não foi colocado à disposição (incondicional)**

**ACÓRDÃO PARADIGMA Nº 2301-003.392**

**EMENTA:** DA NÃO-INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O PAGAMENTO DE BÔNUS DE CONTRATAÇÃO Pagamento do bônus de contratação, luvas ou *hiring bonus*. Utilização pelas empresas com objeto de atrair grandes profissionais. Serve como forma de compensa, indenizar aquele profissional, incentivando pedido de demissão de outra empresa.

Trata-se de verba indenizatória, até porque não há prestação de serviço que justifique a incidência da contribuição previdenciária prevista no inciso III, do artigo 22, da Lei 8.212/91.

**No presente caso não se afigura o bônus de contratação como decorrente de prestação de serviços.** Não incidência de contribuição previdenciária. DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Regra matriz de incidência de contribuição previdenciárias é a Constituição Federal, artigo 195, inciso I, alínea "a".

Qualquer verba somente ensejará o recolhimento de contribuições previdenciárias se, e somente se, (i) retribuir (contraprestação) os serviços prestados (retributividade) ou (ii) for paga com habitualidade. Tese que tem o mesmo resultado do julgamento de não incidência de contribuição previdenciária em vale-transporte, abono único e bônus de contratação, ou seja, não enseja a contribuição previdenciária. (sublinhas deste voto)

**FUNDAMENTAÇÃO:** Há de se trazer à lume que o pagamento do bônus de contratação, luvas ou *hiring bonus*, é utilizado em grande escala pelas empresas, numa tentativa de atrair grandes profissionais, mormente no setor bancário. Entretanto, não é habitual e extensivo à todos, pois, repise, isto **é uma forma de superar a concorrência, trazendo para si aquele profissional de destaque desejado.**

Desta forma, tenho que os valores pagos a título de bônus de contratação não devem sofrer a incidência da contribuição previdenciária prevista no inciso III, do artigo 22, da Lei 8.212/91, **eis que não se afigura o bônus de contratação como decorrente de prestação de serviços, ao contrário, é em verdade um prêmio, uma indenização, porque, o contratante indeniza o profissional para ele pedir para sair da outra empresa, como se estivesse sendo indenizado por rompimento contratual de trabalho sem justa causa. E, nesta seara, a indenização trabalhista não é passível de incidência.**

E, para finalizar, tenho que o bônus de contratação (*hiring bonus*) não tem natureza jurídica remuneratória e não integra o salário de contribuição do empregado, mesmo que no DIRF o Recorrente tenha dado outro nome, razão pela qual não necessita constar na folha de pagamento mensal.

Da análise do transcrito resta inequívoca a carência de identidade fática. No acórdão recorrido expressamente aclarado existir uma condição para o pagamento do bônus de contratação – qual seja, a permanência por um tempo específico na empresa contratante. Diferentemente, no acórdão de nº 2301-003.775 dito ter sido o pagamento incondicionado – isto é, sem qualquer expectativa acerca da permanência do obreiro na empresa-contratante ou qualquer outra limitação. Por derradeiro, no acórdão nº 2301-003.392 vislumbro apenas a apreciação, em abstrato, da natureza jurídica da rubrica, ausente qualquer menção acerca da existência (ou não) de condições para o auferimento da verba. Sendo díspares os contornos fáticos, **deixo de conhecer do recurso quanto à (não) incidência de contribuições previdenciárias sobre o *hiring bonus*.**

### 2.1.3 Cálculo da multa

Valho-me, neste tocante, das precisas observações do relator originário, Cons. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, acerca do não atendimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso especial de divergência, as quais peço licença para replicar:

Neste capítulo do recurso, a recorrente sustenta que a multa pelo descumprimento da obrigação acessória deveria levar em consideração o valor-base previsto na Portaria MPS vigente à época dos fatos geradores (Portaria MPS nº 342/20066 e Portaria MPS nº 142/2007), e não a multa vigente à época do lançamento (Portaria Interministerial MPS/MF nº 06/2012). Para tanto, a recorrente busca arvorar-se nos paradigmas 2403-002.658 e 2403-002.657, cujas ementas transcrevo abaixo a fim de demonstrar suas dessemelhanças com o presente caso:

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. INFRAÇÃO. TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

ATUALIZAÇÃO DA MULTA. OBEDIÊNCIA AO ATO NORMATIVO EM VIGOR À ÉPOCA DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES.

No ato de imposição da multa por descumprimento de obrigação acessória, deve ser respeitada a legislação vigente à época da ocorrência da infração, em sua modalidade comissiva ou omissiva, nos termos dispostos no art. 144 do CTN. Em se tratando de atualização das multas imputadas no Regulamento da Previdência Social, deve ser obedecido o ato normativo em vigor à época da ocorrência dos fatos geradores.

(Acórdão 2403-002.657)

.....  
OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE ARRECADAR, MEDIANTE DESCONTO DAS REMUNERAÇÕES, AS CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Constitui infração, punível com multa, deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais, conforme determina o art. 30, I, "a," da Lei nº 8.212/91 e art. 4º, caput, da Lei nº 10.666/03, respectivamente.

**ATUALIZAÇÃO DA MULTA. OBEDIÊNCIA AO ATO NORMATIVO EM VIGOR À ÉPOCA DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES.**

No ato de imposição da multa por descumprimento de obrigação acessória, deve ser respeitada a legislação vigente à época da ocorrência da infração, em sua modalidade comissiva ou omissiva, nos termos dispostos no art. 144 do CTN.

Em se tratando de atualização das multas imputadas no Regulamento da Previdência Social, deve ser obedecido o ato normativo em vigor à época da ocorrência dos fatos geradores.

(Acórdão 2403-002.658)

Tais paradigmas tratam, respectivamente, de multas (i) por deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições; e (ii) deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais.

Ocorre que a multa lançada no presente processo tem fundamento fático e jurídico diverso (CFL 68, conforme acima relatado), e o que levou a decisão recorrida a negar provimento ao apelo do sujeito passivo foi o disposto no § 8º do art. 32 da Lei 8212/91, segundo o qual o valor mínimo a que se refere seu § 4º **será o vigente na data da lavratura do auto de infração**. Veja-se:

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

[...]

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

Tal disposição normativa trata exclusivamente da multa por não informar fatos geradores em GFIP, o que não tem relação com as multas julgadas nos dois paradigmas. As decisões paradigmáticas passaram ao largo de tal circunstância fática e jurídica, na medida em que julgaram contextos fáticos e jurídicos diferentes, o que impede a instauração de divergência interpretativa, razão pela qual **não conheço do recurso neste ponto**.

#### *2.1.4 Requerimento de observância do Parecer SEI*

Pondo-me de acordo com o encaminhamento ofertado pelo Relator originário, peço vênha para reproduzir seu entendimento:

No Requerimento de efls. 3350/3351, o sujeito passivo postula a limitação das multas a 20%, conforme Parecer SEI nº 11315/2020/ME.

Inobstante a superveniência de tal Parecer, descabe conhecer de tal petição, na medida em que o recurso especial tem cognição restrita, no sentido de que o seu julgamento se restringe às matérias previamente admitidas em sede de exame prévio de admissibilidade, exame este que é efetuado com base nos paradigmas e na divergência demonstrada no recurso da parte recorrente. Como visto no relatório, o recurso foi admitido apenas em relação àquelas matérias, sendo **inviável conhecer da petição de efls. 3350/3351**.

### 3 Conclusão

Diante do exposto, **voto por não conhecer do recurso especial do sujeito passivo e conhecer parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.**

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Redatora *ad hoc*

### Voto Vencedor

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes – Redatora Designada

Peço licença à ilustre conselheira relatora para divergir do seu entendimento, em relação à matéria **Pactuação Prévia** do Recurso Especial do Fazenda Nacional.

A fiscalização acusou a inexistência de acordo prévio quanto aos seguintes instrumentos efetuados no âmbito do Banco Santander:

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

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

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

Vê-se, assim, que os acordos tidos como irregulares por falta de formalização prévia foram firmados **no último mês do ano base ou até no início do ano seguinte**.

Quanto a esta matéria, no acórdão recorrido, entendeu-se que para programas de PLR baseados em CCT e ACT, que têm por base a lucratividade – caso dos autos - é possível a

fixação das metas no decorrer do período aquisitivo sem que isso torne o pagamento desconforme com a Lei 10.101, de 2000.

Confira-se do voto condutor:

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

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

Inicialmente cabe rememorar que a legislação previdenciária - Lei nº 8.212/1991 - art. 28, §9º, "j" - determinou a não incidência da contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros, condicionando, contudo, o seu pagamento à observância dos requisitos estabelecidos em lei específica.

Na lei específica, os arts. 2º e 3º da Lei nº 10.101, de 2000, assim trataram da matéria:

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.

§ 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.

Da leitura sistêmica dos arts. 2º. e 3º. da Lei n. 10.101, deduz-se que os principais pilares de legitimidade de um plano de participação nos lucros ou resultados são: i) intervenção

do sindicato e participação dos empregados na negociação do plano; ii) existência de regras claras e objetivas para distribuição dos valores; **iii) prévio estabelecimento de metas, indicadores e mecanismos de aferição**; iv) momento do arquivamento do acordo; v) periodicidade do pagamento de parcelas referentes à participação nos lucros ou resultados.

Do conjunto de regras acima estabelecidas, conclui-se que o cumprimento do §1º, do art. 2º, ou seja, o estabelecimento de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição, e principalmente a fixação prévia de metas e resultados, **requer que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere o acordo**, do contrário os empregados sequer saberiam o quanto teriam de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

Ademais, a interpretação no sentido de que a assinatura do acordo tem de ser anterior ao exercício ao qual ele se refere, guarda lógica com todas as demais dispositivos da lei de regência, já que permite ao empregado saber exatamente qual o nível de esforço suficiente a atingir as metas pré-fixadas.

Assim, a despeito das alegações apresentadas pelo sujeito passivo no curso do processo, no sentido de que os empregados já conheceriam as metas, entende esta Conselheira que os pagamentos referentes às PLR não foram objeto de negociação prévia, assim entendida como a negociação que resulta em acordos efetivamente assinados previamente, sendo que no presente caso os acordos somente foram assinados ao final do período base, ou no início do seguinte.

Destarte, obviamente que no momento em que os acordos de PLR foram formalizados, já haviam ocorrido as variáveis que determinaram o lucro e os resultados obtidos pela empresa, sem qualquer possibilidade de aferição acerca do alcance de eventuais metas pelos empregados.

E não se pode perder de vista que se trata de exclusão de base de cálculo de tributo, portanto a interpretação tem de ser restritiva, a teor do art. 111, do CTN.

Desta forma, uma vez descumprido o preceito da norma de regência não cabe a desoneração da verba, por não se cumprir o requisito da norma de isenção, prevista na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei n. 8.212/1991, *verbis*:

Art. 28 (...)

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

(...)

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

Nesse sentido já se manifestou a 2ª Turma da CSRF por meio dos Acórdãos 9202-010.029; 9202-010.171 e 9202-010.269. Peço vênias para transcrever excertos do voto condutor do acórdão 9202-010.029, de lavra do ilustre Conselheiro Pedro Paulo Barbosa, o qual trata de empresa do mesmo grupo econômico do sujeito passivo autuado:

Quanto ao mérito, a respeito da necessidade de pactuação prévia, não há dúvida de que a Carta Magna delegou à lei a atribuição de definir as regras acerca da participação nos lucros ou resultados, o que foi feito por meio da Lei nº 10.101, de 2001, que assim determina:

(...)

Do conjunto de regras acima estabelecidas, deduz-se que o cumprimento do §1º, do art. 2º, ou seja, o estabelecimento de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição, e principalmente a fixação prévia de metas e resultados, requer que o pacto

ocorra antes do início do exercício a que se refere, do contrário os empregados sequer saberiam o quanto teriam de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

Note-se que a expressão "pactuados previamente" é inequívoca: o pacto deve ser feito antes da implementação do programa e do seu pagamento; primeiro se negocia e estabelece os parâmetros do programa, depois se realiza as aferições, etc e o consequente pagamento. É óbvio, portanto, que pagamentos a título de PLR realizados antes da formalização do acordo não atendem ao requisito da pactuação prévia.

E nem se diga que os empregados conheciam os termos do acordo, que o programa repetia regras de programas anteriores, pois cada programa deve ser analisado ser analisado individualmente e com base nos instrumentos formais que o constituem. A jurisprudência deste Conselho é firme nesse sentido.

Cito como exemplo recente julgado, de 22 de setembro de 2021, Acórdão n.º 9202-009.903, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, a saber:

(...)

Do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda nesta parte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes