



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.720607/2014-71  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 2401-006.701 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de julho de 2019  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BANK OF AMERICA MERRILL LYNCH BANCO MULTIPLO S.A.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2011

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE.**

Constatada a obscuridade, devem ser acolhidos os embargos de declaração, ainda que sem efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para, sanando a obscuridade apontada, manter a decisão embargada.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto e Miriam Denise Xavier. Ausente a Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

## Relatório

Trata-se de embargos de declaração apresentados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em face do Acórdão nº 2401-005.847, de 07/11/2018, e-fls. 1340/1364, negando provimento ao recurso de ofício e dando provimento parcial ao recurso voluntário, conforme ementa a seguir transcrita:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2011

**RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. NÃO PROVIMENTO**

Tendo em vista que a motivação para a tributação da verba paga através de Convenções Coletivas de Trabalho, atribuída pela autoridade fiscal, foi tão somente o fato da existência de concomitância de instrumentos prevendo o pagamento de participação nos lucros ou resultados, o que não encontra respaldo na lei de regência da matéria, resta negado o provimento ao Recurso de Ofício.

**PLR. DIRETORES ADMINISTRADORES CONTRATADOS SUPEDÂNEO NA CLT. NÃO EXIGÊNCIA COM BASE NO FUNDAMENTO APRESENTADO NO LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO**

A função de administração não afasta o diretor, inexoravelmente, da condição de empregado. Diretores contratados com vínculo empregatício, conforme declarações e documentos contábeis hígidos e não desconsiderados pela fiscalização (GFIP, DIRF DIPJ e contabilidade). Caberia ao fiscal demonstrar que não estariam presentes as características inerentes à relação de emprego (artigo 3º da CLT).

**PARTICIPAÇÃO EM LUCROS OU RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.**

A inobservância do regramento legal traçado na Lei n.º 10.101, de 2000, atrai a caracterização da natureza salarial da verba paga sob o título de participação nos lucros ou resultados.

**PARTICIPAÇÃO EM LUCROS OU RESULTADOS. AUSÊNCIA DE PRÉVIA PACTUAÇÃO.**

Por ser instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, tal como define o art. 1º da Lei n.º 10.101, de 2000, com lastro no art. 218, §4º, da Constituição, a participação nos lucros ou resultados exige pactuação prévia, não apenas por decorrência lógica da definição legal, mas também pelo expressamente disposto no § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101, de 2000.

A PGFN apresentou os embargos de declaração de fls. 1366/1371, com fundamento no art. 65, § 1º, inciso III, Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015, **alegando contradição e obscuridade** no acórdão em relação ao tratamento tributário dos valores recebidos a título de PLR por administradores e empregados, nos seguintes termos (e-fls. 1367/1370):

Contudo, nos parece que o r. julgado restou **contraditório/obscuro** pelos seus próprios fundamentos, uma vez que os pagamentos feitos a título de PLR tanto para os administradores quanto para empregados foram feitos com base nos mesmos Planos Próprios de PLR - Acordos Coletivos. Em assim sendo, como poderia **um Acordo para pagamento de PLR ser descaracterizado, pois em desacordo com a Lei 10.101/2000, para um grupo de pessoas e, ao mesmo tempo, ser considerado válido para outro grupo?**

Os pagamentos a título de PRL para administradores e empregados foram feitos com base nos mesmos Acordos.

Tais acordos foram analisados por este colegiado e restou constatado que os mesmos não observam os requisitos estabelecidos na Lei 10.101/2000. Veja-se: (...)

**Considerando que o descumprimento de um único requisito seria mais do que suficiente para se descaracterizar o PLR pago, como um todo, mantendo-se, portanto, a tributação, nos soa estranho ver que este mesmo plano foi considerado válido em relação ao Levantamento PA – PLR de Administradores.**

Para a fiscalização, os administradores não poderiam ser considerados empregados. Tal argumento foi rechaçado pelo colegiado que concluiu que não foi possível “nos autos elementos fáticos suficientes para se concluir pela descaracterização da subordinação jurídica, devendo prevalecer o vínculo de emprego celebrado.”

**Ora se os administradores/diretores foram considerados empregados pelo colegiado a quo, então o pagamento a título de PLR por eles recebido deve ser analisado à luz dos requisitos exigidos pela Lei 10.101/2000, do mesmo modo como os demais empregados da contribuinte.**

**Com efeito, ou se afasta a tributação incidente sobre o PLR pago com inobservância aos requisitos previstos na Lei 10.101/2000, ou se considera que ele cumpriu os requisitos em lei, não devendo compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.**

Nos termos do despacho de e-fls. 1375/1378, os embargos de declaração foram admitidos por serem tempestivos e pelo seguinte raciocínio:

A decisão concluiu pela procedência do lançamento, com a incidência da contribuição previdenciária sobre o PLR dos empregados, devido à inobservância dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000.

Em suma, o PLR dos administradores foi isento da tributação objeto do lançamento, porque eles foram considerados empregados. Para os demais empregados, o mesmo tipo de remuneração (PLR) foi reconhecida como base de cálculo da contribuição.

A qualificação legal dos trabalhadores na modalidade segurado empregado, para fins de incidência da contribuição previdenciária sobre os rendimentos de PLR, serviu, ao mesmo tempo, para isentar os administradores e tributar os demais empregados.

Por isso, há contradição entre a decisão e seus fundamentos. Por conseguinte, restou configurada obscuridade, pois as disposições encetaram dúvidas quanto ao tratamento tributário do PLR - se devem ser tributados ou isentos da contribuição previdenciária.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

**Admissibilidade.** O processo foi encaminhado à PGFN em 09/01/2019, devendo ser presumida a intimação no prazo de trinta dias da remessa, ou seja, em na segunda-feira dia 11/02/2019, sendo tempestiva a interposição em 12/02/2019, conforme e-fls. 1365/1371 (CTN, art. 210, parágrafo único; e RICARF, Anexo II, arts. 65, § 1º, e art. 79).

Segundo a embargante, seriam contraditórios o reconhecimento da procedência do lançamento veiculado no Levantamento PE - Participações dos Empregados por inobservância da Lei nº 10.101, de 2000, em relação ao Acordo Coletivo de Trabalho referente aos anos de 2009 e 2010, e o reconhecimento da improcedência do lançamento veiculado no Levantamento PA - Participação dos Administradores. Contradição não há. Mas, para afastar qualquer dúvida, entendo como cabível a explicitação de quais foram as contribuições constituídas por meio de tais levantamentos.

Assim, presentes os pressupostos de admissibilidade (RICARF, Anexo II, art. 65), tomo conhecimento do recurso.

Da suposta contradição e obscuridade. Como já adiantado, contradição não há. Contudo, pode-se vislumbrar obscuridade pela não explicitação no Voto Vencido e no Voto Vencedor de quais contribuições estariam veiculadas nos Levantamentos PA e PE. Note-se, entretanto, que o relatório do Acórdão embargado precisou as contribuições lançadas:

O presente processo é composto por dois Autos de Infração consolidados em 22/07/2014:

1. **DEBCAD n.º 51.032.899-7** (fls. 734/742), referente às Contribuições Sociais Previdenciárias de bancos e assemelhados sobre remunerações pagas ou creditadas a Segurados Contribuintes Individuais (Levantamento PARTICIPAÇÃO ADMINISTRADORES), e sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas, a Segurados Empregados, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT (Levantamento PARTICIP EMPREGADOS), relativas a competências compreendidas no período de 02/2010 a 11/2011, no valor de R\$ 18.725.486,03, acrescido de R\$ 6.185.370,73 referentes aos Juros e de R\$ 14.044.114,53 referentes à Multa de Ofício de 75%, dando um valor total de R\$ 38.954.971,29;
2. **DEBCAD n.º 51.034.900-4** (fls. 743/750), referente a Contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos (Salário Educação e INCRA, incidentes sobre os valores pagos pela Contribuinte aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultado (Levantamento PRL – EMPREGADOS), relativas a competências compreendidas no período de 02/2010 a 11/2011, no valor de R\$ 1.869.693,71, acrescido de R\$ 620.416,55 referentes aos Juros e de R\$ 1.402.270,25 referentes à Multa de Ofício de 75%, dando um valor total de R\$ 3.892.380,54.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 07/32):

1. O Fato Gerador dos Autos de Infração é a incidência de Contribuições Previdenciárias sobre pagamentos de Participações nos Lucros ou Resultados (PLR), atribuídas a diretores estatutários/administradores (Levantamento PA - Participação dos Administradores) e aos demais empregados (Levantamento PE - Participações dos Empregados) em desacordo com a Lei 10.101/2000;

Em outras palavras, o Levantamento PA - Participação dos Administradores envolve a constituição da CONTRIBUIÇÃO DE BANCOS E ASSEMELHADOS SOBRE A REMUNERAÇÃO DE AUTÔNOMOS E DEMAIS PESSOAS FÍSICAS DE QUE TRATA A LEI COMPLEMENTAR N.º 84/93, rubrica 14 C.in/adm/aut, conforme especificado no DD – Discriminativo do Débito (e-fls. 735/738) e no FLD – Fundamentos Legais do Débito (e-fls. 739/740), ambos do AI DEBCAD n.º 51.032.899-7; e o Levantamento PE - Participações dos Empregados envolve a constituição da CONTRIBUIÇÃO DE BANCOS E ASSEMELHADOS SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS EMPREGADOS, rubrica 12 Empresa, da CONTRIBUIÇÃO DAS EMPRESAS PARA FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS EM RAZÃO DA INCAPACIDADE LABORATIVA, rubrica 13 Sat/rat, e das CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS – SALÁRIO EDUCAÇÃO E INCRA, rubrica 15 Terceiros, conforme especificado no DD – Discriminativo do Débito (e-fls. 735/738) e no FLD – Fundamentos Legais do Débito (e-fls. 739/740), ambos do AI DEBCAD n.º 51.032.899-7, e no DD – Discriminativo do Débito (e-fls. 744/746) e no FLD – Fundamentos Legais do Débito (e-fls. 747/748), ambos do AI DEBCAD n.º 51.032.900-4.

Diante da prova constante dos autos, o colegiado, por maioria de votos, concluiu por não provado o fato gerador imputado no Levantamento PA – Participação dos Administradores, ou seja, a imputação de ter o autuado remunerado contribuinte individual.

Assim, como se definiu não haver nos autos elementos fáticos suficientes para se concluir pela descaracterização da subordinação jurídica em relação aos administradores, a se manter o vínculo de emprego celebrado pelos particulares, indevida a contribuição veiculada no Levantamento PA – Participação dos Administradores, ou seja, a CONTRIBUIÇÃO DE BANCOS E ASSEMELHADOS SOBRE A REMUNERAÇÃO DE AUTÔNOMOS E DEMAIS PESSOAS FÍSICAS DE QUE TRATA A LEI COMPLEMENTAR N.º 84/93, rubrica 14 C.in/adm/aut.

Se a conclusão tivesse sido pelo cabimento da descaracterização do segurado empregado em prol do segurado contribuinte individual, seria cabível a constituição CONTRIBUIÇÃO DE BANCOS E ASSEMELHADOS SOBRE A REMUNERAÇÃO DE AUTÔNOMOS E DEMAIS PESSOAS FÍSICAS DE QUE TRATA A LEI COMPLEMENTAR N.º 84/93, rubrica 14 C.in/adm/aut, eis que o contribuinte individual não está albergado pela Lei n.º 10.101, de 2000. Contudo, nem se chegou a debater essa questão, pois se concluiu por não ter a fiscalização comprovado que os administradores eram contribuintes individuais.

Em relação ao Levantamento PE - Participações dos Empregados, o Voto Vencedor foi claro em demonstrar a inobservância do regramento traçado na Lei n.º 10.101, de 2000, a atingir igualmente os períodos de apuração 2009 e 2010 do Acordo Coletivo de Trabalho, e, em razão disso, concluir pelo cabimento da manutenção do lançamento em relação às contribuições constantes do Levantamento PE, a se negar provimento ao recurso voluntário em relação ao Levantamento PE.

O fato de se manter o lançamento veiculado no Levantamento PE - Participações dos Empregados não autoriza o julgador administrativo a também manter o lançamento pertinente ao Levantamento – PA, eis que para tanto haveria necessidade de uma “reclassificação” da imputação fiscal relativa aos administradores de segurados contribuintes individuais para segurados empregados e uma “transmutação” da contribuição lançada no Levantamento PA – Participação dos Administradores de CONTRIBUIÇÃO DE BANCOS E ASSEMELHADOS SOBRE A REMUNERAÇÃO DE AUTÔNOMOS E DEMAIS PESSOAS FÍSICAS DE QUE TRATA A LEI COMPLEMENTAR N.º 84/93, rubrica 14 C.in/adm/aut, para CONTRIBUIÇÃO DE BANCOS E ASSEMELHADOS SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS EMPREGADOS, rubrica 12 Empresa, para CONTRIBUIÇÃO DAS EMPRESAS PARA FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS EM RAZÃO DA INCAPACIDADE LABORATIVA, rubrica 13 Sat/rat, e/ou para CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS – SALÁRIO EDUCAÇÃO E INCRA, rubrica 15 Terceiros.

Para uma maior reflexão, transcrevo a didática exposição constante do Voto da Relatora Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira no Acórdão n.º 9202-007.677, de 26 de março de 2019:

Ao meu ver, no lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização.

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo, nas contribuições previdenciárias se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento

como segurado empregado, mas o relatório fiscal falhou na descrição dos elementos, cerceando o direito de defesa, embora esteja evidente a existência do fato gerador; entendo que haveria falha na motivação, devendo o lançamento ser anulado por vício formal. A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei n.º 8.212, podendo efetivar novo lançamento sem diligenciar ou buscar novos elementos, mas tão somente efetivando novo lançamento consubstanciado nos mesmos elementos constantes nos autos.

Nessa concepção, o vício material confunde-se com o próprio provimento do recurso, posto que a fiscalização, com as informações constantes do autos não conseguiu provar a ocorrência do fato gerador, ou seja, não teriam sido apresentados elementos suficientes para determinar a existência do fato gerador que gerou o lançamento, seja da obrigação principal ou mesmo do fato gerador que implicou a aplicação da multa.

Diante do exposto, patente a inexistência de contradição no Acórdão embargado e, em havendo obscuridade, restou afastada.

Isso posto, voto por ACOLHER os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para SANANDO A OBSCURIDADE, MANTER A DECISÃO EMBARGADA.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro