



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

Processo nº	16327.721348/2012-33
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2202-005.195 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	08 de maio de 2019
Matéria	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA S. A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/08/2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a pelo ato de lançamento.

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES APRESENTADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO RELACIONADAS COM A FUNDAMENTAÇÃO DO OBJETO LITIGIOSO TEMPESTIVAMENTE INSTAURADO. APRECIAÇÃO. PRINCÍPIOS DO FORMALISMO MODERADO E DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL. NECESSIDADE DE SE CONTRAPOR FATOS E FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Em homenagem ao princípio da verdade material e do formalismo moderado, que devem viger no âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se conhecer a prova documental complementar apresentada no recurso voluntário que guarda relação com a matéria litigiosa controvertida desde a impugnação, especialmente para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. O documento novo, colacionado com o recurso voluntário, pode ser apreciado quando se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado, de modo a se invocar a normatividade da alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, não se cogitando de preclusão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/08/2008

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA E CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO

DE DETERMINADAS RUBRICAS. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO EFETUADO E REVISTO DE OFÍCIO PARA LANÇAR RUBRICA COMPLEMENTAR ESPECÍFICA DE MESMA ESPÉCIE E NATUREZA.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4.º, do CTN, para as contribuições sociais previdenciárias e para as contribuições de terceiros, cuja natureza é de tributo sujeito a lançamento por homologação, não se observando dolo, fraude ou simulação, considera-se a existência de pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato imponível, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo que resultou no referido recolhimento, rubrica específica de mesma espécie e natureza das antecipações que vem a ser exigida pela autoridade fiscal no auto de infração do lançamento substitutivo efetuado e revisto de ofício com base em omissão ou inexatidão, lavrado por ocasião do procedimento de homologação da atividade exercida pelo contribuinte. Deste modo, o prazo decadencial para esta rubrica de mesma espécie e natureza deve ser contado a partir da ocorrência do respectivo fato imponível. Ocorrendo a caducidade, deve-se declarar o perecimento do direito potestativo da Administração Tributária de realizar o lançamento.

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS COM VÍNCULO DE EMPREGO NÃO COMPROVADO APÓS INTIMAÇÕES FISCAIS NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA.

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) concedida pela empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, é regida com especialidade pela Lei 10.101, sendo esta a utilizada para fundamentar a não inclusão no salário-de-contribuição dos pagamentos realizados a tal título, afastando a incidência previdenciária, deste modo os valores pagos aos diretores estatutários, sem comprovação de vínculo de emprego, especialmente após intimação fiscal e resposta de inexistência de registro, caracterizando *distinguishing* em relação ao diretor empregado registrado e declarado nos documentos fiscais e sociais, sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros, por não restar demonstrado que mantenha as características inerentes a relação de emprego.

Os valores pagos aos diretores com base na Lei 6.404, ainda que à título de participação nos lucros, sujeita-se a incidência de contribuições previdenciárias, pois, neste caso, não se compatibiliza com a Lei 10.101 e não provem do capital investido na sociedade, baseando-se no efetivo trabalho executado na administração da Companhia possuindo natureza remuneratória. A Lei 6.404 não regula a participação nos lucros e resultados para fins de exclusão de tal título do conceito de salário-de-contribuição. A natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) na forma da Lei 10.101, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses dos Administradores, da própria Companhia, dos Acionistas e de modo geral de quaisquer dos *Stakeholders*.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS EM GERAL COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS.

Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, deve-se compreender que atende o requisito do ajuste prévio a negociação subscrita em meados do primeiro exercício (agosto), com vigência para dois exercícios, pois se mostra hígido para suas finalidades, sendo possível persegui-las e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo de negociação.

PREVIDENCIÁRIO. MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 68. DESCUMPRIMENTO PARCIAL.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória. Em relação às verbas que a decisão deixou de reconhecer como integrantes do salário-de-contribuição, não sendo fatos geradores das contribuições previdenciárias, a multa não é devida.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. SÚMULA CARF N.º 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência do lançamento referente às rubricas "Participação Lucros Administradores", nas competências 02/2007 e 08/2007, e "Participação Lucros ou Resultados Empregados" na competência 02/2007", e para afastar o lançamento do "Levantamento PE - Participação Lucros ou Resultados Empregados" para o período 08/2008, bem como afastar as multas calculadas sobre tais parcelas. Vencidos os conselheiros Ronnie Soares Anderson, que deu provimento parcial em menor extensão, e o conselheiro Martin da Silva Gesto, que deu provimento integral ao recurso.

(assinado digitalmente)
Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)
Leonam Rocha de Medeiros - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Virgilio Cansino Gil (Suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente a conselheira Andréa de Moraes Chieregatto.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 339/356), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 200/220), proferida em sessão de 31/10/2017, consubstanciada no Acórdão n.º 16-80.620, da 14.^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (DRJ/SPO), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente à impugnação (e-fls. 125/139), mantendo integralmente o crédito tributário lançado de R\$ 2.360.367,91 (e-fls. 2, 27, 33, 39), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/08/2008

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Com o entendimento sumulado da Egrégia Corte (Súmula n.º 08/2008) e do Parecer PGFN/CAT n.º 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social, na hipótese de lançamento de ofício, utiliza-se a regra geral do art. 173, I, do CTN e, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito referente às obrigações acessórias, aplica-se a regra decadencial prevista no art. 173, I, do CTN, uma vez que, quanto a esses deveres, não há que se falar em pagamento antecipado.

CONVENÇÃO COLETIVA / ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. INCAPACIDADE DE ALTERAR OBRIGAÇÕES DEFINIDAS EM LEI.

As Convenções Coletivas / Acordos Coletivos de Trabalho comprometem empregadores e empregados, não possuindo capacidade de alterar as normas legais que obrigam terceiros, ou de isentar o Contribuinte de suas obrigações definidas por Lei.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.

A apresentação de documentos, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, com observância das determinações previsto no Decreto n.º 7.574/2011.

Para a realização de perícia e/ou diligência devem ser observadas as regras previstas no Decreto n.º 7.574/11.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/08/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS A CARGO DA EMPRESA. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados a seu serviço.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA PARA A SEGURADO EMPREGADO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

O pagamento a segurado empregado de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA PAGA A CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. DIRETOR NÃO-EMPREGADO.

Integra a remuneração a parcela recebida a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada a administradores não empregados.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/08/2008

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA

Em decorrência dos artigos 2.º e 3.º da Lei n.º 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

O pagamento a segurado empregado de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição, incidindo contribuição destinada aos Terceiros.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/08/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - CFL 68.

Pratica infração a empresa que não informar em GFIP todos os dados relacionados a fatos geradores, bases de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária, conforme dispõe o art. 32, inciso IV, e § 5.º, da Lei 8.212/91.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

Do lançamento fiscal

A essência e as circunstâncias do lançamento, no Procedimento Fiscal nº 0816600.2011.00427, para fatos geradores ocorridos entre 01/02/2007 a 31/08/2008, com auto de infração lavrado em 22/11/2012, DEBCAD's 37.346.339-1 (e-fls. 27/32), 37.346.340-5 (e-fls. 33/38), 37.346.341-3 (e-fls. 39/41), notificado o contribuinte em 29/11/2012 (e-fl. 119), com Termo de Verificação Fiscal - TVF juntado aos autos (e-fls. 07/26), foram bem delineadas e sumariadas no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata o presente processo de autos de infração, lavrados pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe pelo

descumprimento de duas obrigações principais e uma acessória, a saber:

- DEBCAD n.º 37.346.339-1: refere-se contribuição devida à Seguridade Social, parte da empresa, incidente sobre verbas pagas à título de Participação nos Lucros aos segurados contribuintes individuais e empregados, em desacordo com a legislação, não declarados em GFIP, no montante de R\$ 2.183.375,15 (dois milhões, cento e oitenta e três mil, trezentos e setenta e cinco reais e quinze centavos), abrangendo o período 02/2007 a 08/2008, lavrado em 22/11/2012;
- DEBCAD n.º 37.346.340-5: refere-se contribuição devida aos Terceiros, incidente sobre verbas pagas à título de Participação nos Lucros aos segurados empregados, em desacordo com a legislação, não declarados em GFIP, no montante de R\$ 112.307,96 (cento e onze mil, trezentos e sete reais e noventa e seis centavos), abrangendo o período 02/2007 a 08/2008, lavrado em 22/11/2012;
- DEBCAD n.º 37.346.341-3: refere-se ao descumprimento de obrigação acessória, no que toca a apresentação de dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, no valor de R\$ 64.684,80 (sessenta e quatro mil, seiscentos e oitenta e quatro reais e oitenta centavos), competências 02/2007, 08/2007, 02/2008 e 08/2008, lavrado em 22/11/2012.

O Termo de Verificação Fiscal, fls. 07/26, apresenta as informações que seguem adiante.

A empresa Itaú Vida e Previdência, cujo nome empresarial anterior era UNIBANCO Vida e Previdência S/A, com sede na cidade de São Paulo, tem como objeto a exploração de seguros de pessoas, além de instituir planos privados de concessão de pecúlio ou de rendas de previdência privada aberta, conforme consta de seu Estatuto Social.

- Fatos Geradores

Os fatos geradores das contribuições previdenciárias tiveram origem nas participações nos lucros atribuídos aos administradores (diretores estatutários) pelo contribuinte sem a devida incidência de contribuições previdenciárias (levantamento PA - Participações dos Administradores), e ainda, o pagamento de participações nos lucros pago em desacordo com a legislação aos segurados empregados (levantamento PE - PLR Empregados).

- *Participação nos Lucros aos Administradores*

A empresa, conforme constava do seu Estatuto Social no período fiscalizado, era administrada por uma Diretoria a qual competia, entre outras funções, administrar e gerir amplamente os negócios e atividades da Companhia, cabendo a Assembléia Geral a eleição da diretoria e a fixação da remuneração dos administradores (Doc. I - Estatuto Social).

Conforme Ata da Assembléia Geral Ordinária realizada em 30 de março de 2007 foi fixada a verba mensal global de remuneração para diretoria no valor de até R\$ 271.000,00. Destaca a Fiscalização que, referidas verbas não incluem as participações nos lucros ou resultados de acordo com o disposto na Lei 10.101/2000, a serem pagas aos diretores que mantêm vínculo empregatício com a instituição. Na Ata da assembléia Geral Ordinária realizada em 31/03/2008 é fixada a verba mensal global de remuneração da diretoria em R\$ 271.000,00 sendo omissa em relação a participações da diretoria (Doc. 2 - Ata da AGO de 30/03/2007 e ATA da AGO de 31/03/2008).

Ressalta a Fiscalização que, apesar dos diretores estatutários possuírem todas características de administradores (contribuintes individuais): eleição e destituição do cargo pela Assembléia da CIA, atribuição de gerir e administrar amplamente os negócios da empresa, contrair obrigações etc., nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP - são declarados na categoria 1 - Empregados. Se do ponto de vista trabalhista não haveria relevância esta fiscalização questionar a empresa do motivo de considerar administradores como empregados, o mesmo não ocorre do ponto de vista fiscal. Sobre os pagamentos da participação dos administradores não houve incidência, de contribuições previdenciárias e diminuição do Imposto de Renda a pagar.

No Termo de Início de Procedimento Fiscal datado de 23/12/2011 e no Termo de Intimação Fiscal datado de 16/03/2012 a empresa foi intimada a apresentar relação dos diretores eleitos pela assembléia da CIA e ficha de Registro de Empregados dos mesmos. Em resposta datada de 29/03/2012 a empresa informa que "Todos os diretores que trabalham e trabalharam na Itaú Vida e Previdência, foram admitidos inicialmente em outra empresa do conglomerado e posteriormente transferidos em 2007 a 2009." (Doc. 3 - resposta do contribuinte e relação dos diretores da CIA).

Já no Termo de Intimação Fiscal datado de 24/04/2012 o contribuinte foi intimado a esclarecer se estes diretores, depois de transferidos, não foram registrados na empresa ora fiscalizada. Em 02/05/2012 a empresa responde: "Ratificando a resposta efetuada através da carta CRT-UAF 170/2012, não houve diretores empregados registrados pela empresa Itaú vida e Previdência. (Doc. 4 - resposta do contribuinte).

No Termo de Intimação Fiscal de 25/09/2012 a empresa foi intimada a informar os anos calendários em que as despesas dos pagamentos a título de

participação nos lucros atribuídos aos diretores estatutários, nos meses de fevereiro de 2007; 2008; 2009, tiveram efeito dedutível. Em resposta datada de 04/10/2012 o contribuinte no item 2 da resposta afirma: "Cabe esclarecer que os diretores Alexandre Gonçalves de Vasconcelos, Antonio Eduardo M. F. Trindade e Luiz Fernando Butori Reis Santos não eram diretores estatutários no período de 2007 a 2009, nem mesmo foram efetivados (registrados) por essa empresa, porém no decorrer das funções ambos eram remunerados como diretores empregados." (Doc. 5 - resposta do contribuinte).

A Fiscalização esclarece que não procede a afirmação do contribuinte, pois conforme as atas de assembléia anexados ao presente processo, os diretores Antonio Eduardo M. F. Trindade e Alexandre Gonçalves de Vasconcelos, únicos diretores a receberem suas participações nos lucros nos anos 2007 e 2008, foram eleitos diretores pela assembléia da CIA, com poderes amplos de gerência e administração da sociedade, não sendo registrados como empregados, não mantendo, portanto, vínculo empregatício com o contribuinte, sendo tanto na essência quanto na forma verdadeiramente administradores/contribuintes individuais. O simples fato do contribuinte declarar na GFIP seus diretores como empregados - quando de fato e de direito são contribuintes individuais - e a Assembléia da CIA aprovar que a participação destes diretores serão atribuídas pelo plano de Participação nos Lucros ou Resultados baseada na Lei 10.101/2000, não concede a empresa o direito de usufruir da isenção previdenciária prevista na lei (Doc. 6 - Atas de Assembléia da CIA de eleição dos diretores).

A Fiscalização constatou que os valores dos pagamentos das participações foram registrados na conta de despesa 392000000 - Participações no Lucro (Doc. 7 - Demonstrativo e Folha de Pagamento das Participações dos diretores fornecidos pelo contribuinte e registro contábil da despesa.

Sendo assim, concluiu a Fiscalização que a participação nos lucros paga aos diretores não empregados integra o salário de contribuição, ficando, pois, sujeita à incidência de contribuição previdenciária objeto deste Auto de Infração.

No que toca o levantamento Participação nos Lucros/Empregados, verificou a Fiscalização após análise da documentação solicitada que os Regulamentos assinados entre a empresa e o Sindicato dos Empregados em Empresas de seguros Privados e de Capitalização, de Agentes Autônomos de Seguros Privados e de Crédito em Empresas de Previdência Privada no Estado de São Paulo, não observaram a legislação:

- o plano relativo aos anos bases 2006 e 2007 que vigorou entre 01 de janeiro de 2006 e 31 de dezembro de 2007, alcançando pagamentos até março de 2008, relativo ao segundo semestre de 2007, foi celebrado somente em 22 de março de 2007, em data posterior, portanto, aos pagamentos efetuados em

fevereiro de 2007 na rubrica PLR Bônus; e

- o plano relativo aos anos bases 2008 e 2009 que vigorou entre 01 de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2009, foi celebrado em 18 de agosto de 2008, na mesma competência dos pagamentos relativos ao primeiro semestre de 2008 (08/2008).

2.4.1. A Fiscalização solicitou as Atas de Reuniões e/ou Assembléias convocado pelo sindicato da categoria, pelo contribuinte ou pelos próprios empregados, relativo aos acordos de PLR assinados em 22 de março de 2007 e 18 de agosto de 2008. Em resposta a empresa informou: "Cabe esclarecer que até o presente momento não foram localizado as Atas de Reuniões e as Convocações ao sindicato e aos colaboradores, foi solicitado o desarquivamento dos documentos inativos".

Assim, a Auditoria concluiu que as parcelas pagas de PLR nas competências apuradas no presente processo (lev. PL – Participação nos Lucros – Empregados) descritas na rubrica PLR Bônus, e que estão em desacordo com a Lei 10.101/2000, foram consideradas integrantes do salário de contribuição, objeto deste levantamento.

Da Impugnação ao lançamento

O contencioso administrativo teve início com a impugnação efetivada pelo recorrente, em 28/12/2012 (e-fls. 125/139), a qual delimitou os contornos da lide. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que replica, *litteris*:

A empresa apresentou defesa tempestiva (fls. 125/139), conforme se verifica às fls. 119 e 198, sustenta os argumentos que seguem abaixo.

I – Preliminar

A) Decadência (Obrigação Principal e Acessória)

Sustenta que a decadência alcançou as competências 02/2007 e 08/2007, tendo em vista o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4.º, do CTN.

De acordo com o dispositivo legal acima citado, o Fisco possui prazo de cinco anos não somente para homologar o pagamento, caso existente, mas também para verificar se o contribuinte agiu de acordo com a lei, homologando ou não o seu ato.

O contribuinte argumenta que efetuou o pagamento das contribuições previdenciárias que entendia devidas, relativamente ao período autuado, conforme os comprovantes de recolhimento dos meses de fevereiro e agosto de 2007 (doc. 03).

II – Mérito

A) Participação nos Lucros aos Diretores Empregados – Não Incidência

A empresa alega que o entendimento da Fiscalização é equivocado quando considera que apenas a Lei 10.101/2000 regularia a Participação nos Lucros e Resultados, nos termos do art. 28, § 9.º, da Lei 8.212/91. Entretanto, o fato de um diretor empregado ter sido eleito em assembleia não retira deste a condição de empregado, sujeito ao recebimento da PLR, nos termos da Lei n.º 10.101/2000, conforme acertadamente efetuou a Impugnante (Súmula 269 do TST).

No caso em tela, tanto restou configurada essa situação, que os contratos de trabalho dos diretores não foram suspensos, conforme restou consignado na Ata Sumária de Assembleia Geral, realizada em 30 de março de 2007 (doc. 4).

Ademais, para reforçar a comprovação do vínculo empregatício dos diretores citados pela Fiscalização, juntamos aos autos, cópia dos comunicados de dispensa, pedido de demissão e Termos de Rescisão dos contratos de trabalhos dos diretores com a Impugnante (doc. 5).

Por fim, ainda que se admita que os diretores, mesmo que empregados, se sujeitariam as disposições da Lei n.º 6.404/76 e não da Lei n.º 10.101/2000, para fins de pagamento da PLR, é de se salientar que, de igual forma, a presente cobrança não poderá prosseguir, isso porque, o pagamento da PLR foi expressamente excluído da relação de verbas sujeitas ao recolhimento da contribuição previdenciária, nos termos da alínea "j" do § 9.º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91.

A mesma legislação (artigo 22, § 2.º) determina que as parcelas pagas a título de PLR não integram a remuneração, e a Lei n.º 10.101/2000 não é a única legislação que regula o pagamento de PLR, haja vista a existência de previsão expressa na Lei n.º 6.404/76, que disciplina o pagamento aos administradores e diretores, pois do contrário, estaria se ofendendo ao art. 150, II, da CF.

Sendo assim, o levantamento Participação nos Lucros deve ser cancelado.

B) Participação nos Lucros aos Segurados Empregados em desacordo com a Legislação

A Fiscalização equivoca-se quando entendeu que a Participação nos Lucros paga aos segurados empregados não atende a Lei 10.101/00, pois é imprescindível destacar que, para o ano de 2007, o acordo coletivo foi assinado em 22/03/2007, ou seja, houve transcurso de apenas três meses do ano até a sua assinatura, que foi o prazo necessário para negociação das regras e metas pactuadas. Já para o ano de 2008, a assinatura se deu no mesmo mês do seu pagamento.

A ausência de tais requisitos formais não pode ser suficiente para descharacterizar os pagamentos realizados pela Impugnante.

Sendo assim, não pode prevalecer a atribuição de natureza salarial às verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados haja vista a existência de plano próprio com regras claras e objetivas, aceitas tanto por empregador, quanto pelos empregados, com a participação do Sindicato da categoria.

Além disso, os programas próprios dos quais a Impugnante fez parte permitem dizer que não houve nenhum intuito de se pagar salário indireto e, claramente, não se prestam a essa finalidade.

Ademais, o art. 3.º da Lei n.º 10.101/00 determina que a participação nos lucros e resultados não substitui ou complementa a remuneração do empregado, mas não determina limitação quanto ao valor que pode ser pago ao empregado. Basta que sejam atendidos os requisitos por ela determinados, os quais foram obedecidos, conforme demonstrado acima.

Sendo assim, não pode prosperar, portanto, a descaracterização dos pagamentos efetivados pela Impugnante, com base nos Planos Próprios, pelo que se impõe que esta C. Turma Julgadora determine o cancelamento da exigência fiscal.

C) Da Multa pelo Descumprimento de Obrigações Acessórias

Os valores apurados não devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciária, logo, não devem ser declarados em GFIP.

Naturalmente, como não constituem fato gerador da contribuição previdenciária, tendo em vista que as participações nos lucros e resultados não possuem natureza salarial, não devem ser incluídos na folha de pagamento, razão pela qual descabe a multa ora imposta, devendo ser afastada por essa autoridade julgadora.

D) Não Incidência de Juros sobre a Multa de Ofício

A Lei 9.430/96 prevê que os débitos de tributos e contribuições serão acrescidos de multa de mora (art. 61, caput), e que, sobre aqueles débitos, incidirão juros de mora (art. cit., § 3.º). Ou seja, os débitos de tributos e contribuições é que se sujeitam aos juros de mora, e não o valor da multa de mora.

O artigo 164 do CTN confirma essa conclusão quando, ao tratar de crédito tributário, separa claramente os conceitos de crédito, juros de mora e penalidades. A mesma clara distinção ocorre no art. 161, caput, do CTN. Por consequência, também não são aplicáveis à multa de ofício os juros de 1% ao mês, referidos no § 1.º do art. 161 do CTN.

Portanto, não cabem juros sobre a multa. Se, para argumentar, fossem cabíveis, seriam aplicáveis apenas juros moratórios à taxa Selic, limitados a 1%.

III - Do Pedido

Ante o exposto, requer que seja julgado improcedente o lançamento, cancelando os autos de infração.

Protesta, ainda, pela juntada dos documentos anexados e produção de todas as provas admitidas em direito.

Em 24/08/2016 os autos foram enviados à SERET-DRJ-SPO-SP para apreciação.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foram refutadas cada uma das insurgências do contribuinte por meio de razões baseadas nos seguintes tópicos: **a)** Preliminar de decadência parcial do lançamento (obrigação principal e acessória); **b)** Participação nos Lucros aos Diretores Empregados – Não Incidência; **c)** Participação nos Lucros aos Segurados Empregados em

desacordo com a Legislação; **d)** Da Multa pelo Descumprimento de Obrigações Acessórias; **e)** Não Incidência de Juros sobre a Multa de Ofício; **f)** Da Jurisprudência Colacionada; **g)** Dos Pedidos. Ao final, consignou-se o seguinte dispositivo: "*Ante o exposto, voto pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme apurado pela Fiscalização.*"

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário, interposto em 09/02/2018 (e-fls. 225/226 e 339/356), o sujeito passivo, reiterando os termos da impugnação, postula o provimento do recurso com o consequente cancelamento dos autos de infração DEBCAD's 37.346.339-1, 37.346.340-5 e 37.346.341-3, bem como protesta pela juntada dos documentos anexos, especialmente (e-fls. 227/338) e produção de todas as provas admitidas em direito.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Da decadência; **b)** Da não incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos diretores empregados; **c)** Da não incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos de PLR; **d)** Da multa pelo descumprimento de obrigação acessória (Auto de infração 37.346.341-3); **e)** Da não incidência de juros sobre multa de ofício.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator, em data de 12/03/2019.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 15/01/2018, e-fl. 223, protocolo recursal em 09/02/2018, e-fls. 225/226, e despacho de encaminhamento, e-fl. 361), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de requerimento antecedente a análise do mérito

- Requerimento para apreciação de documentos novos

O recorrente requer o deferimento da prova documental (e-fls. 227/338) juntada com o recurso voluntário.

De início, significativa parte dos documentos são atas e documentação de representação para legitimar a postulação e representatividade, bem como cópia da decisão recorrida e solução de consulta (e-fls. 227 a 266 e 282/289). Por sua vez, comparando os documentos novos com os já juntados aos autos observo que a maior parte deles já constava no processo, não se cuidando de verdadeira inovação documental (por exemplo, e-fl. 268 corresponde ao e-fl. 162; e-fl. 269 corresponde ao e-fl. 161; e-fl. 272 corresponde ao e-fl. 163; e-fl. 273 corresponde ao e-fl. 164; e-fl. 278 corresponde ao e-fl. 168; e-fl. 279 corresponde ao e-fl. 169; e-fl. 280 corresponde ao e-fl. 171; e-fl. 281 corresponde ao e-fl. 170; e-fls. 319/327 corresponde ao e-fls. 174/182; e-fls. 329/338 corresponde ao e-fls. 183/192.).

Pois bem. O caso dos autos trata de lançamento de ofício com lavratura de auto de infração, tendo a fiscalização, após averiguações, entendido que alguns lançamentos contábeis e declarações fiscais não se revestiam do correto enquadramento tributário, haja vista que, para a auditoria fiscal, foram efetivados pagamentos sujeitos a contribuições previdenciárias, embora o contribuinte tenha escrutinado como não constitutivos de fatos geradores das referidas contribuições e, por conta disso, omitido o informe em GFIP.

O contribuinte, tempestivamente, apresentou impugnação e juntou os documentos com os quais pretendia demonstrar o seu alegado direito de não ser tributado, prova esta que entendia ser suficiente para demonstrar o seu arrazoado, no entanto foi vencido na primeira instância, a qual expôs firmes razões para infirmar a tese jurídica do sujeito passivo. Neste diapasão, inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, observando o prazo legal. Nesta ocasião, apresentou inovação documental, porém vinculada a matéria já controvertida e focada em contrapor fundamentos da decisão de piso e reafirmar sua tese de defesa, não inovando quanto as suas teses de defesa, ademais muitos dos documentos são meras repetições de documentos já colacionados no caderno processual eletrônico. Este é o cerne da apreciação neste capítulo.

Disciplinando o processo administrativo fiscal, o Decreto n.º 70.235, de 1972, traz regramento específico quanto a apresentação da prova documental. Lá temos normatizado que, em regra, a prova documental será apresentada com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual (art. 16, § 4.º, *caput*). Porém, há ressalvas, isto porque resta previsto que não ocorre a preclusão quando: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportunamente, por motivo de força maior (art. 16, § 4.º, alínea "a"); b) refira-se a fato ou a direito superveniente (art. 16, § 4.º, alínea "b"); ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (art. 16, § 4.º, alínea "c"). A juntada dos novos documentos, com supedâneo em quaisquer das ressalvas, deve ser formulada pelo contribuinte à autoridade julgadora (art. 16, § 5.º).

Dito isto, tenho que na resolução da lide, sempre que possível, deve-se buscar a revelação da verdade material, especialmente na tutela do processo administrativo, de modo a dar satisfatividade ao administrado, objetivando efetiva pacificação do litígio.

Em outras palavras, busca-se, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. A processualística dos autos tem regência pautada em normas específicas do Decreto n.º 70.235, de 1972, mas também, de modo complementar, pela Lei n.º 9.784, de 1999, e, de forma suplementar, pela Lei n.º 13.105, de 2015, sendo, por conseguinte, orientado por princípios intrínsecos que norteiam a nova processualística pátria, inclusive observando o dever de agir da Administração Pública conforme a boa-fé objetiva, dentro do âmbito da tutela da confiança na relação fisco-contribuinte, pautando-se na moralidade, na eficiência e na imparcialidade.

A disciplina legal posta no Decreto n.º 70.235, de 1972, permite, inclusive de ofício, que a autoridade julgadora, na apreciação da prova, determine a realização de diligência, quando entender necessária para formação da sua livre convicção (arts. 29 e 18), sendo regido pelo princípio do formalismo moderado. A Lei n.º 13.105, de 2015, impõe as partes o dever de cooperar para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva (art. 6.º). Por sua vez, a Lei n.º 9.784, de 1999, prevê que o administrado tem direito de formular alegações e apresentar documentos antes da decisão (art. 38, *caput*), os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente (art. 3.º, III), sendo-lhe facilitado o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações (art. 3.º, I). Por último, este Conselho tem entendido que é possível a apresentação de novos documentos quando da interposição do Recurso Voluntário (Acórdão n.º 2202-005.098¹, 9303-005.065, 9202-001.634, 9101-002.781, 9101-002.871, 9303-007.555, 9303-007.855 e 1002-000.460²).

Especialmente, tenho em mente que o documento novo, juntado com a interposição do recurso voluntário, quando vinculado a matéria controvertida objeto do litígio instaurado a tempo e modo com a impugnação, que, portanto, é relativo a questão controversa previamente delimitada no início da lide, não objetivando trazer aos autos discussão jurídica nova, mas tão-somente pretendendo aclarar matéria fática importante para o âmbito da *quaestio iuris*, deve ser apreciada regularmente, inclusive para os fins da busca da verdade material, da observância do princípio do formalismo moderado, bem como com base na esperada normatividade que deve ser dada para a alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, ao dispor que o documento novo pode ser apreciado quando se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado.

De mais a mais, o contribuinte requereu a juntada dos novos documentos, na forma do art. 16, § 5.º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, na forma como a legislação lhe impõe proceder.

Sendo assim, os documentos juntados com o recurso voluntário serão apreciados (e-fls. 227/338) quando da análise do mérito.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo. Inicialmente, conheço da temática envolvendo a decadência, por ser uma prejudicial de mérito.

¹ Acórdão de minha relatoria nessa Turma, julgado em 10/04/2019, por unanimidade.

² Acórdão de minha relatoria ao integrar a Primeira Seção de Julgamentos do CARF, julgado em 04/10/2018.

- Decadência

A defesa advoga que se operou a decadência quanto a exigência de contribuições sociais previdenciárias referente a rubrica "Levantamento PA — Participação Lucros Administradores - período do crédito previdenciário: 02/2007; 08/2007" e a rubrica "Levantamento PE — Participação Lucros ou Resultados Empregados - período do crédito previdenciário: 02/2007", isto é, para as competências 02/2007 e 08/2007 (DEBCAD 37.346.339-1, e-fls. 27/32; DEBCAD 37.346.340-5, e-fls. 33/38; DEBCAD 37.346.341-3, e-fls. 39/41), vez que intimado do lançamento em 29/11/2012 (e-fl. 119), enquanto isto a decisão vergastada não reconhece a decadência, pois, em síntese, conclui que:

Conforme consta nos autos, não houve pagamento antecipado da contribuição exigida no presente lançamento. É importante frisar que, o sujeito passivo não as considerou como base de cálculo das contribuições devidas à Previdência Social, como também, não as declarou em GFIP, consequentemente, como contribuinte não efetuou qualquer recolhimento referente às contribuições sociais devidas sobre referidas remunerações (pagamento de Participação nos Lucros aos Administradores e Empregados), houve a necessidade do lançamento de ofício, razão pela qual se aplica o art. 173, I, do CTN, acima transscrito.

Com relação as guias de pagamento acostadas à defesa (GPS – 02/2007 e 08/2007 – fls. 161/166), recolhidas no código geral (2100), conforme o próprio contribuinte informa, referem-se a recolhimentos de contribuições sociais incidentes sobre fatos geradores que entende devidos e que foram declarados em GFIP's, ou seja, não tratam dos fatos geradores do presente processo.

Pois bem. É incontroverso que o lançamento se efetivou com a notificação do sujeito passivo em 29/11/2012 (e-fl. 119). Por sua vez, também é incontroverso que os referidos itens "Participação Lucros Administradores" e "Participação Lucros ou Resultados Empregados" são rubricas, dentre outras possíveis, que se descaracterizadas, tem os seus valores facilmente enquadrados como base de incidência de contribuições sociais previdenciárias patronal, sendo enquadradas na base legal dos incisos I, II e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

Noutro prisma, constato que há, sim, prova nos autos de que houve recolhimento de contribuição social previdenciária patronal (e-fls. 161/166 e 267/276), ainda que não tenha sido englobado no recolhimento a rubrica referente aos itens "Participação Lucros Administradores" e "Participação Lucros ou Resultados Empregados". Aliás, de certo modo, a decisão da DRJ confirma isso quando afirma, *verbis*:

Com relação as guias de pagamento acostadas à defesa (GPS – 02/2007 e 08/2007 – fls. 161/166), recolhidas no código geral (2100), conforme o próprio contribuinte informa, referem-se a recolhimentos de contribuições sociais incidentes sobre fatos geradores que entende devidos e que foram declarados em GFIP's, ou seja, não tratam dos fatos geradores do presente processo.

Vê-se que, na verdade, a decisão da DRJ se equivoca ao se atentar apenas para a rubrica em detrimento da natureza jurídica, espécie a que ela se reporta se tiver natureza efetivamente tributária. Portanto, entendo que assiste razão ao recorrente quanto a decadência. Isto porque, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4.º, do CTN, para as contribuições sociais previdenciárias, cuja natureza é de tributo sujeito a lançamento por homologação, não se observando dolo, fraude ou simulação, considera-se a existência de pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato imponível, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo que resultou no referido recolhimento, rubrica específica de mesma espécie e natureza das antecipações que vem a ser exigida pela autoridade fiscal no auto de infração do lançamento substitutivo efetuado e revisto de ofício com base em omissão ou inexatidão, lavrado por ocasião do procedimento de verificação da atividade exercida pelo contribuinte. Deste modo, o prazo decadencial para esta rubrica de mesma espécie e natureza deve ser contado a partir da ocorrência do respectivo fato imponível.

O certo é que, para a Competência 02/2007 e 08/2007, em face ao pagamento antecipado de rubrica de contribuição social previdenciária patronal, ainda que ausente o recolhimento de parcela relativa a alguma rubrica desta contribuição, estava a autoridade fiscal obrigada a iniciar o procedimento de homologação da atividade exercida pelo contribuinte, dentro do prazo decadencial quinquenal, contados do fato imponível, haja vista o autolançamento valorado pelo sujeito passivo. Verificando omissão ou inexatidão, não concordando com a declaração e com o recolhimento realizado pelo sujeito passivo, obrigava-se a autoridade fiscal ao lançamento substitutivo a ser efetivado e revisto de ofício.

Isto é, a correta validação da contribuição social previdenciária patronal devida, na forma dos incisos I, II e III do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, para a Competência 02/2007 e 08/2007, estava sobre o crivo da autoridade administrativa para homologação, considerando que houve antecipação de pagamento para as referidas competências.

Aliás, tratando-se de contribuição social previdenciária, aplica-se a Súmula CARF n.º 99, nestes termos: "*Súmula CARF n.º 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4.º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*"

A mencionada súmula foi lavrada com base nos seguintes acórdãos precedentes (paradigmas): Acórdãos ns.º 9202-002.669, de 25/04/2013; 9202-002.596, de 07/03/2013; 9202-002.436, de 07/11/2012; 9202-01.413, de 12/04/2011; 2301-003.452, de 17/04/2013; 2403-001.742, de 20/11/2012; 2401-002.299, de 12/03/2012; e 2301-002.092, de 12/05/2011.

Por sua vez, **quanto as rubricas devidas a terceiros**, considerando que os pagamentos efetivados a contemplam, a despeito de não se aplicar a súmula acima referida, o entendimento é o mesmo, de modo a se reconhecer a decadência.

Deste modo, deve ser observado o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4.º, do CTN, e não aquele previsto no art. 173, I, do mesmo *codex*, de forma que o prazo decadencial em específico é contado a partir da ocorrência do respectivo fato imponível (02/2007 e 08/2007, face aos recolhimentos parciais efetivados - e-fls. 161/166 e 267/276), logo, se a notificação do lançamento se realizou somente em 29/11/2012 (e-fl. 119), houve decadência nas competências 02/2007 e 08/2007.

Sendo assim, declaro o perecimento do direito potestativo da Administração Tributária de realizar o lançamento e declaro a decadência do lançamento referente às rubricas "Participação Lucros Administradores", nas competências 02/2007 e 08/2007, e "Participação Lucros ou Resultados Empregados" na competência 02/2007.

- Da Participação nos Lucros e Resultados - PLR (Diretores Empregados)

Considerando a decadência reconhecida no capítulo anterior (02/2007; 08/2007), passamos a análise da "Participação nos Lucros Administradores" para o período 02/2008 e 08/2008.

Alega a defesa que não incide contribuições previdenciárias sobre os valores pagos aos diretores estatutários indicados pela fiscalização, pois estes seriam Empregados, sendo os pagamentos efetivados a título de Participação nos Lucros, ademais existem duas leis a afastar a tributação, quais sejam, a Lei n.º 10.101, que trata de "trabalhadores", incluindo-se, então, todos os que laboram na empresa, e a Lei n.º 6.404, que também cuida da participação nos lucros, neste caso da participação dos administradores no lucro, *ex vi* do art. 152, § 1.º, do mencionado diploma legal. Invoca, igualmente, a aplicação da alínea "j" do § 9.º do art. 28 e o art. 22, § 2.º, da Lei n.º 8.212.

Outrossim, argumenta que o fato de um diretor empregado ter sido eleito em assembleia, não retira deste a condição de empregado, sujeito ao recebimento da PLR, nos termos da Lei n.º 10.101. Informa que a fiscalização não descharacterizou o vínculo de emprego. Cita a Súmula 269 do TST, dispositivos legais e entendimentos colegiados. Colaciona cópia dos comunicados de dispensa, pedido de demissão e Termos de Rescisão dos contratos de trabalhos dos diretores (e-fls. 168/174, 278/281). Junta contratos de metas dos diretores, a fim de demonstrar o reporte, a subordinação e a vinculação do pagamento da PLR à obtenção de resultados contratados previamente, como qualquer outro empregado e cópia da CTPS para comprovar o vínculo trabalhistico celetista e os demonstrativos da folha de pagamento da PLR (e-fls. 295/315).

Pois bem. Em primeiro momento, analisando os argumentos de defesa, os elementos da autuação e confrontando as provas colacionadas neste específico processo constato que é incontrovertido que foram efetuados pagamentos aos Senhores Antonio Eduardo M. F. Trindade e Alexandre Gonçalves de Vasconcelos. Não há controvérsia neste ponto.

Em continuidade na análise observo que a recorrente alega o vínculo empregatício, todavia os informes dos autos não são transparentes para essa comprovação, especialmente após intimações fiscais. As respostas dadas no curso da fiscalização, na minha leitura, são, até mesmo, com o devido respeito, confusas.

Veja-se as seguintes respostas em torno do alegado vínculo de emprego:
Na página e-fl. 63 consta a seguinte resposta: "*Todos os diretores que trabalham e trabalharam na Itaú Vida e Previdência, foram admitidos inicialmente em outra empresa do conglomerado e posteriormente transferidos em 2007 a 2009*".

Por sua vez, na página e-fl. 67 consta: "*Ratificando a resposta efetuada através da carta CRT-UAF 170/2012, não houveram diretores empregados registrado pela empresa Itaú Vida e Previdência.*"

Na página e-fl. 69 consta que: "*Cabe esclarecer que os diretores Alexandre Gonçalves de Vasconcelos, Antonio Eduardo M. F. Trindade e Luiz Fernando Butori Reis Santos não eram diretores estatutários no período de 2007 a 2009, nem mesmo foram efetivados (registrados) por essa empresa, porém no decorrer das funções ambos eram remunerados como diretores empregados.*"

É fato que a defesa apresenta documentos de rescisão contratual e pedido de dispensa e alega o vínculo de emprego. Porém, o que extraio dos autos, especialmente a partir das respostas vindas da própria recorrente, a qual assumiu o pressuposto de fato, é o seguinte: As referidas pessoas trabalharam dentro do conglomerado econômico da qual a recorrente faz parte, no entanto não estiveram registradas como empregados na recorrente, ao menos na época dos recebimentos da PLR questionadas, porém desempenharam funções por lá e, por isso, receberam PLR. Posteriormente, foram transferidas e isso teria ocorrido sem nunca terem sido registradas na recorrente, no entanto consta dos documentos com os quais pretende a recorrente provar o vínculo de emprego que o desligamento se efetivara na recorrente, de toda sorte, não resta claro o momento do registro e se efetivamente existiu a manutenção do vínculo de emprego nas competências da controvérsia.

Sobre o assunto, a decisão de piso consigna, *ipsis verbis*:

No Termo de Início de Procedimento Fiscal datado de 23/12/2011 e no Termo de Intimação Fiscal datado de 16/03/2012 a empresa foi intimada a apresentar relação dos diretores eleitos pela assembléia da CIA e ficha de Registro de Empregados dos mesmos. Em resposta datada de 29/03/2012 a empresa informa que "Todos os diretores que trabalham e trabalharam na Itaú Vida e Previdência, foram admitidos inicialmente em outra empresa do conglomerado e posteriormente transferidos em 2007 a 2009." (Doc. 3 - resposta do contribuinte e relação dos diretores da CIA).

Já no Termo de Intimação Fiscal datado de 24/04/2012 o contribuinte foi intimado a esclarecer se estes diretores, depois de transferidos, não foram registrados na empresa ora fiscalizada. Em 02/05/2012 a empresa responde: "Ratificando a resposta efetuada através da carta CRT-UAF 170/2012, não houve diretores empregados registrados pela empresa Itaú vida e Previdência." (Doc. 4 - resposta do contribuinte).

No Termo de Intimação Fiscal de 25/09/2012 a empresa foi intimada a informar os anos calendários em que as despesas dos pagamentos a título de participação nos lucros atribuídos aos diretores estatutários, nos meses de fevereiro de 2007; 2008; 2009, tiveram efeito dedutível. Em resposta

datada de 04/10/2012 o contribuinte no item 2 da resposta afirma: "Cabe esclarecer que os diretores Alexandre Gonçalves de Vasconselos, Antonio Eduardo M. F. Trindade e Luiz Fernando Butori Reis Santos não eram diretores estatutários no período de 2007 a 2009, nem mesmo foram efetivados (registrados) por essa empresa, porém no decorrer das funções ambos eram remunerados como diretores empregados." (Doc. 5 - resposta do contribuinte)

A Fiscalização esclarece que não procede a afirmação do contribuinte, pois conforme as atas de assembléia anexados ao presente processo, os diretores Antonio Eduardo M. F. Trindade e Alexandre Gonçalves de Vasconselos, únicos diretores a receberem suas participações nos lucros nos anos 2007 e 2008, foram eleitos diretores pela assembléia da CIA, com poderes amplos de gerência e administração da sociedade, não sendo registrados como empregados, não mantendo, portanto, vínculo empregatício com o contribuinte, sendo tanto na essência quanto na forma verdadeiramente administradores/contribuintes individuais. O simples fato do contribuinte declarar na GFIP seus diretores como empregados - quando de fato e de direito são contribuintes individuais - e a Assembléia da CIA aprovar que a participação destes diretores serão atribuídas pelo plano de Participação nos Lucros ou Resultados baseada na Lei 10.101/2000, não concede a empresa o direito de usufruir da isenção previdenciária prevista na lei (Doc. 6 - Atas de Assembléia da CIA de eleição dos diretores).

Na leitura do último trecho acima transcrito e aferindo a prova dos autos, tenho que não assiste razão a defesa, por ponto de vista especialmente probatório e demarcatório das respostas da recorrente no fluxo da fiscalização. Não tenho como de clareza solar o alegado vínculo de emprego que teria sido mantido nas competências controvertidas.

Neste diapasão, tenho que afirmar que a Participação nos Lucros e Resultados (PLR) concedida pela empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, é regida com especialidade pela Lei 10.101, sendo esta a utilizada para fundamentar a não inclusão no salário-de-contribuição dos pagamentos realizados a tal título, afastando-se a incidência previdenciária, deste modo os valores pagos aos diretores estatutários, sem comprovação de vínculo de emprego, especialmente após intimações fiscais e resposta de inexistência de registro, caracterizando *distinguishing* em relação ao diretor empregado registrado e declarado nos documentos fiscais e sociais, sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros, por não restar demonstrado que mantenha as características inerentes a relação de emprego.

De mais a mais, para o argumento subsidiário, quanto a alegada legitimação da desoneração da participação nos lucros com base na Lei 6.404, entendo que a lei específica mencionada na Constituição e na alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 é unicamente a Lei 10.101, que tratou, efetivamente, com especialidade própria acerca da participação nos lucros e resultados, exigindo prévia negociação, não podendo ser invocar o art. 152, § 1.º, da Lei das S/A. Aliás, a Lei 6.404 trata com especialidade acerca das

Sociedades por Ações não tendo viés previdenciário ou trabalhista. Deveras, parece-me intelectivo que a natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, da Lei 6.404, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos trabalhadores, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses que poderiam ser conflitantes dos Administradores, da própria Companhia, dos Acionistas e de modo geral de quaisquer dos *Stakeholders*.

A título ilustrativo veja-se o seguinte posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao interpretar o direito infraconstitucional, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. LEI 10.101/2000.

1. A jurisprudência do STJ é de que a parcela que não sofre a incidência de contribuição previdenciária, no que se refere aos valores pagos a título de participação nos lucros, é aquela paga nos moldes da Lei 10.101/2000. Nesse sentido: REsp 1.216.838/RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 19/12/2011.

2. Na jurisprudência invocada para rejeitar a pretensão da empresa, o voto condutor do acórdão hostilizado afirma que o simples pagamento de parcela remuneratória, em favor de diretores estatutários, de parcela denominada "participação nos lucros", feito nos termos do art. 152 da Lei 6.404/1976, é insuficiente para comprovar que a empresa tenha adotado uma política efetiva de implantação de participação nos lucros por parte de todos os seus empregados, o que somente poderia ser feito mediante o regime instituído pela Lei 10.101/2000.

3. Recurso Especial não provido.

(REsp 1.650.783/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/09/2017, DJe 19/12/2017)

Em mais um título ilustrativo, no mesmo sentido, cito a compreensão dada pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 3.ª Região, nestes termos: "Os dispositivos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404/76) tratam de normas de contabilização, não possuindo o condão de afastar as normas de Direito Tributário." (TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Ap - Apelação Cível - 1955377 - 0004039-93.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019)

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Considerações básicas sobre a PLR paga aos Empregados

A participação nos lucros ou resultados tem que ser, obrigatoriamente, objeto de negociação entre a empresa e seus empregados (Lei 10.101, art. 2.º), portanto deve ser razoavelmente negociada e instrumentalizada, conforme critério a ser escolhido. Decerto, que não necessariamente será exigido o seu acertamento antes do início do exercício ou do período aquisitivo, inclusive por questões de ordem prática, porém,

razoavelmente, deve-se esperar que seja finalizada em tempo apto a atender a seus objetivos, seja de integrar o capital e o trabalho, seja de incentivar à produtividade.

A lei prescreve que podem ser considerados no plano de PLR, entre outros, os seguintes critérios e condições: (i) "*índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa*" (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, I); e (ii) "*programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente*" (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, II).

Destaco que a famigerada "PLR" é sinônimo de "*participação nos lucros*" ou de "*participação nos resultados*", sendo verdadeiro afirmar que a vertente paga com base em "lucros" tem um caráter aproximado das "gratificações de desempenho"³ e a lastreada nos "resultados" se assemelha aos "prêmios por desempenho"⁴. Para a doutrina juststralista a gratificação independe de fatores ligados ao empregado, enquanto o prêmio, para que o empregado fizesse jus a ele, dependeria do seu próprio esforço.

Rememore-se, igualmente, que, a despeito de se exigir negociação, que pressupõe, então, seja subscrita e, por conseguinte, devidamente formalizada, questões práticas do cotidiano das relações sociais esperadas na média das situações concretas impõem, corriqueiramente, a sua celebração durante o período aquisitivo em curso. A razoabilidade e proporcionalidade devem prevalecer, inclusive por serem corolários lógicos do devido processo legal substantivo, sendo certo que as negociações, por vezes, são complexas e envoltas por vários atores sociais, *verbi gratia*, entes sindicais, empregados e empregadores, podendo, inclusive, resultar em impasse, hipótese em que a lei prevê os meios de solução (Lei 10.101, art. 4.º).

Deste modo, à guisa de complementação, cabe anotar que, se a PLR acordada tem por base "lucros", como, por exemplo, a pessoa jurídica alcançar um determinado "índice de lucratividade", em verdade, como não é possível exigir condutas predefinidas que diretamente contribuam para alcançar o índice almejado, pois atingir o indicador de lucratividade nem sempre vai depender de um específico comportamento volitivo do trabalhador, considerando que inúmeros aspectos, fatores e situações concretas podem interferir na lucratividade, independentemente do agir humano e da própria vontade dos agentes econômicos, não se pode ser tão rigoroso em relação ao prazo da concretização final da negociação da PLR durante o exercício. Neste tipo de negociação prevalece, com mais ênfase, a integração do capital e do trabalho.

Por sua vez, se a PLR acordada tem por base "resultados", pode-se esperar que o trabalhador atinja metas e marcas previamente ajustadas, alcançando resultados concretos, ainda que departamentalizados ou setorizados, precisando conhecer com antecipação sua metas, tarefas e encargos, devendo-se exigir que a negociação seja concretizada mais celeremente, especialmente frente ao período aquisitivo de referência, malgrado se reconheça que, muitas vezes, os planos se repetem no tempo, todavia a mera expectativa de renovação não pode sobrepujar a efetiva renovação em razoável periodicidade. Por isso, neste tipo de negociação, o destaque é o incentivo à produtividade, sempre importando, mesmo em renovações, o restabelecimento de metas, sendo secundária a integração capital e trabalho.

³ Neste sentido conferir precedente judicial: TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Ap - Apelação Cível - 1955377 - 0004039-93.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019.

⁴ Idem.

Aliás, quando a Lei n.º 10.101, de 2000, fala em "*pactuados previamente*" ela trata no mesmo enunciado prescritivo de "*programas de metas, resultados e prazos*" (art. 2.º, § 1.º, II), não cuidando dos critérios "*índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa*" (art. 2.º, § 1.º, I) em conjunto com o termo "*pactuados previamente*". Este é exclusivo daquele primeiro grupo.

Em outras palavras, o verbete "*pactuados previamente*" está conectado unicamente com "*programas de metas, resultados e prazos*", ademais, penso que a expressão sequer esteja associada diretamente ao *caput*, quiçá, do ponto de vista hermenêutico, signifique que, para os fins da negociação do direito social à PLR, possa ser utilizado *programas de metas, resultados e prazos* já existentes, já pactuados, já em vigor, pois, não raro, as empresas possuem programas de metas em constante fluxo contínuo, tanto que é bem comum se observar a repetição dos planos de resultados firmados com supedâneo na Lei 10.101. De toda sorte, malgrado este raciocínio antecedente, a lei impõe instrumento negociado, pelo que penso, em ponderação e como minha posição efetiva, que é, ao menos, razoavelmente esperado que este instrumento negociado esteja formalizado previamente, podendo-se, repito, "ponderar" a data de sua concretização, avaliando-se integrativamente elementos, tais como, período de negociação, colaboração das partes, ou eventuais negativas sindicais, deliberações, publicação de convocação, existência de assembleia etc.

Concluída toda essa digressão, que objetivei necessária a fixação das premissas jurídicas de minha convicção, passo ao tópico correspondente.

- Da PLR paga aos Empregados - Descritas na rubrica PLR Bônus

De início, considerando a decadência reconhecida no capítulo próprio (02/2007), passo a analisar a "Levantamento PE - Participação Lucros ou Resultados Empregados" para o período 08/2008.

O recorrente relata que a PLR paga com base nas convenções coletivas não foram questionadas, porém não se conforma e advoga que a PLR paga na forma dos acordos assinados entre a recorrente e o sindicado da categoria, que foram baseados em contrato de metas e resultados (planos próprios), devem ser aceitas, a despeito da fiscalização ter efetivado o lançamento de ofício neste ponto.

A fiscalização alega que: "*O plano relativo aos anos bases 2008 e 2009 que vigorou entre 01 de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2009, foi celebrado em 18 de agosto de 2008, na mesma competência dos pagamentos relativos ao primeiro semestre de 2008 (08/2008)*" (e-fl. 24, Termo de Verificação Fiscal, item 8.11).

Especialmente, por isso, ocorreu a autuação.

Advoga a recorrente que os instrumentos possuem vigência retroativa e que foram negociados antes, apenas a assinatura é posterior, enquanto que a fiscalização refuta a legitimidade das PLR's pagas aos empregados, uma vez que não precedidas de ajuste prévio.

Pois bem. Penso que estão hígidos e válidos os pagamentos realizados sob sua égide, não sofrendo incidência de contribuições. Ora, eles foram firmados em 18/08/2008, com vigência retroativa, é verdade, para o período de 01/01/2008 a 31/12/2009

(e-fls. 96/105), prevendo-se que os "*pagamentos referentes à participação dos empregados serão feitos semestralmente*", dentro da previsão da Lei 10.101. Ademais, sua vigência vai até 31/12/2009, estando fixada em longo prazo, para além do exercício social. Some-se a isto o efetivo registro do instrumento no ente sindical (e-fl. 96), na forma da Lei 10.101, tenho, em avaliação de ponderação, que é tempestivo o acordo para os seus propósitos dentro do contexto fático estabelecido, especialmente porque tem vigência para dois exercícios, mostrando-se, portanto, hígido para suas finalidades, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo de negociação, uma vez que os instrumentos coletivos não podem nascer de uma completa ausência de acordos mútuos, logo estando dentro do espírito da Lei 10.101.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo.

- Das obrigações acessórias (penalidade)

A defesa sustenta a necessária exclusão das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias.

Pois bem. Quanto a obrigação acessória (penalidade), realmente, constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória (CFL 68).

No entanto, no caso dos autos, para as verbas excluídas do lançamento, não há descumprimento de obrigação acessória, pelo que devem ser afastadas as multas sobre tais rubricas excluídas.

Sendo assim, com parcial razão o recorrente neste capítulo, para as verbas excluídas do lançamento deve-se afastar as multas sobre tais rubricas, mantendo-se a multa sobre as demais não excluídas.

- Dos juros de mora sobre a multa de ofício

A defesa sustenta a não incidência de juros sobre multa de ofício.

Pois bem. A matéria há muito foi superada pelo STJ ao uniformizar a interpretação do direito infraconstitucional, conforme segue: "*É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.*" (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010." (AgRg no REsp 1.335.688/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10/12/2012)

As razões, com as quais concordo, são que o crédito tributário (prestações pecuniárias devida ao ente tributante) tem concepção mais ampla do que o conceito de tributo, inclusive a disciplina do art. 113, *caput* e parágrafos, do CTN, enuncia prescritivamente um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias fiscais, o que é extremamente necessário para a arrecadação e administração fiscal, deste modo a multa, por constituir crédito tributário, sendo dotada dos mesmos mecanismos e procedimentos aplicados aos tributos, inclusive quanto aos consectários legais, sujeita-se à incidência de juros de mora.

Destaco, outrossim, que a própria natureza da obrigação acessória representa um viés autônomo do tributo. Nessa trilha, quando se descumpre a obrigação, exsurge a possibilidade da constituição de um direito autônomo à cobrança, pois pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3.º, do CTN). Isto porque, o art. 113 do CTN ao enunciar que “*a obrigação tributária é principal ou acessória*” estabeleceu que, para fins de cobrança, o direito de exigir o pagamento de tributo ou o direito de exigir o adimplemento em pecúnia do valor equivalente a penalidade imposta devem ser tratados de igual maneira para todos os fins de exigibilidade.

Por fim, este Colendo Conselho já sumulou o assunto, nestes termos:

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, de livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, considerando o até aqui esposado, entendo por manter reformar a decisão recorrida, conhecendo do recurso voluntário e, no mérito, dando parcial provimento, mantendo-se o lançamento quanto aos diretores, pois que não verifiquei a comprovação do vínculo de emprego, não tendo sido atendidas as intimações fiscais.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para reconhecer a decadência do lançamento referente às rubricas "Participação Lucros Administradores", nas competências 02/2007 e 08/2007, e "Participação Lucros ou Resultados Empregados" na competência 02/2007", e para afastar o lançamento do "Levantamento PE - Participação Lucros ou Resultados Empregados" para o período 08/2008, bem como afastar as multas calculadas sobre tais parcelas.

É como Voto.

(assinado digitalmente)
Leonam Rocha de Medeiros - Relator