ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.721349/2012-88

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

Processo nº	16327.721349/2012-88
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2202-005.194 – 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: 01/02/2009 a 30/09/2009

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: 01/02/2009 a 30/09/2009

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 fundamenta na 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.*

DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO REFLEXO AO AVISO-PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA.

Apesar de não incidir contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial, relativamente à incidência da exação sobre o décimo terceiro salário proporcional no aviso prévio indenizado, integra o salário-de-contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária o reflexo do décimo terceiro salário sobre o aviso prévio, por possuir natureza remuneratória.

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 negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Martin da Silva Gesto, que deu provimento parcial ao recurso para excluir o lançamento relativamente ao PLR.

(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. 310/322), 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. 232/249), proferida em sessão de 31/10/2017, consubstanciada no Acórdão n.º 16-80.621, 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 parcialmente procedente à impugnação (e-fls. 99/109), mantendo parcialmente os créditos tributários exigido através dos autos de infração DEBCAD's 51.032.888-1 e 51.032.889-0, cujos valores originários antes do provimento parcial eram de R$ 1.146.780,93 (e-fls. 22, tendo sido excluído R$ 41.906,19) e de R$ 10.817,04 (e-fls. 30, tendo sido excluído R$ 4.814,67), respectivamente, cujo acórdão restou assim ementado:

> *ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*
> *Período de apuração: 01/02/2009 a 30/09/2009*
> *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, solicitação de diligência e/ou perícia, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, com observância das determinações previsto no Decreto n.º 7.574/2011.*
> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*
> *Período de apuração: 01/02/2009 a 30/09/2009*
> *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 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.*
> *AVISO PRÉVIO INDENIZADO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA.*

Nos termos da Nota PGFN/CRJ n.º 485/2016 e item 1.8, "p", da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da PGFN (art. 2.º, V, VII e §§ 3.º a 8.º, da Portaria PGFN N.º 502/2016), cumpre reconhecer a vinculação da RFB quanto ao entendimento pela não incidência de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, mantendo-se, entretanto, a parte reflexa do 13.º Salário.
ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES
Período de apuração: 01/02/2009 a 30/09/2009
AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO DESTINA AOS TERCEIROS.
Nos termos da Nota PGFN/CRJ n.º 485/2016 e item 1.8, "p", da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da PGFN (art. 2.º, V, VII e §§ 3.º a 8.º, da Portaria PGFN N.º 502/2016), cumpre reconhecer a vinculação da RFB quanto ao entendimento pela não incidência de contribuição social destinada aos Terceiros sobre o aviso prévio indenizado, mantendo-se, entretanto, a parte reflexa do 13.º Salário.
Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte

Do lançamento fiscal

A essência e as circunstâncias do lançamento, no Procedimento Fiscal n.º 0816600.2011.00427, para os fatos geradores ocorridos entre 01/02/2009 a 30/09/2009, com auto de infração lavrado em 22/11/2012, DEBCAD's 51.032.888-1 (e-fls. 2, 22/29), 51.032.889-0 (e-fls. 2, 30/36), notificado o contribuinte em 29/11/2012 (e-fl. 93), cujo Termo de Verificação Fiscal - TVF consta dos autos (e-fls. 07/21), 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 infrações, lavrados pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe pelo descumprimento de duas obrigações principais, a saber:

- DEBCAD n.º 51.032.888-1: refere-se contribuição devida à Seguridade Social, parte da empresa, incidente sobre verbas pagas à titulo de Participação nos Lucros aos segurados contribuintes individuais e diretores estatutários (Lev. PA Participação dos Administradores), e ainda, sobre o Aviso Prévio Indenizado pago aos segurados empregados (AP – Aviso Prévio Indenizado) não declarados em GFIP, no montante de R$ 1.146.780,93 (um milhão, cento e quarenta e seis mil, setecentos e oitenta reais e noventa e três centavos), abrangendo o período 02/2009 a 09/2009, lavrado em 22/11/2012; e

- DEBCAD n.º 51.032.889-0: refere-se contribuição devida a outros fundos e entidades (Terceiros), incidente sobre verbas pagas à titulo de Aviso Prévio Indenizado pago aos segurados empregados (AP – Aviso Prévio Indenizado), não declarados em GFIP, no montante de R$ 10.817,04 (dez mil, oitocentos e dezessete reais e quatro centavos), abrangendo o período 02/2009 a 09/2009, lavrado em 22/11/2012.

Às fls. 07/21, o Termo de Verificação Fiscal, apresenta as informações que seguem adiante.

Com relação ao levantamento Participação nos Lucros, a Fiscalização observou no estatuto social da empresa que, esta 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. 1 - Estatutos Sociais), entretanto, no curso da fiscalização, observou a Auditoria duas situações com relação aos únicos diretores que receberam participações nos Lucros no ano calendário 2009:

- diretor estatutário Antonio Eduardo M. F. Trindade: eleição e destituição do cargo pela Assembléia da CIA, atribuição de gerir e administrar amplamente os negócios da empresa, contrair obrigações etc., porém, nas GFIP's é declarado na categoria 1 – Empregado, entretanto, figura como administrador desde 2005 – Doc. atas de eleição da diretoria; e

- contribuinte individual Luiz Fernando Butori Reis Santos: exercendo cargo de diretor conforme informações do contribuinte, folhas de pagamento de salário e folhas de PLR, começou a receber sua remuneração na empresa na competência 11/2008, entretanto, não possuía vínculo empregatício com o contribuinte nem tampouco foi eleito diretor pela assembléia da CIA, apesar de constar na GFIP como segurado empregado.

Destaca a Fiscalização que do ponto de vista trabalhista não, haveria relevância a esta fiscalização questionar a empresa o motivo de considerar administrador ou contribuinte individual como empregado, o mesmo não ocorre do ponto de vista fiscal, logo, sobre os pagamentos da participação do administrador e do contribuinte individual não houve incidência de contribuições previdenciárias, pois a empresa deduziu-se destas despesas;

Diante da constatação verificada no item anterior, a Fiscalização intimou a empresa a apresentar a relação dos diretores eleitos pela Assembléia da Cia e ficha de registro de empregados dos mesmos, entretanto, em resposta informaram o seguinte: "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);

Posteriormente, a empresa foi intimada novamente para informar se tais diretores após transferidos, não foram registrados na empresa, e em resposta, informou a Autuada: "Ratificando a resposta efetuada através da carta CRT-UAF 170/2012, não houveram diretores empregados registrados pela empresa Itaú vida e Previdência. (Doc. 4 - resposta do contribuinte);

Verificou a Fiscalização que o diretor Fernando B. Reis, além de diretor da Autuada, foi eleito diretor estatutário em outras empresas do grupo: Itauseg. Seguros, Unibanco Saúde Seguradora S/A;

A empresa foi intimada em 25/09/2012, 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, a empresa em resposta datada de 04/10/2012 informou: "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";

Enfatizou a Fiscalização que o simples fato do contribuinte declarar na GFIP esses segurados como empregados - quando de fato e de direito são contribuintes individuais - não concede a empresa o direito de usufruir da não incidência previdenciária prevista na lei somente a empregados.

Ao final da ação fiscal, constatou a Fiscalização mediante folhas de pagamento e demonstrativos de pagamento - Participações nos Resultados - pagamentos aos dois contribuintes individuais nas situações descritas acima, no ano calendário 2009, que compuseram a base de cálculo; e

No que toca o levantamento aviso prévio foi constatado pela Fiscalização que o contribuinte efetuou pagamentos a segurados empregados a título de Aviso Prévio Indenizado e 13.º salário do Aviso Prévio Indenizado, tais valores. Os valores não foram informados em GFIP, bem com não foram recolhidas as respectivas contribuições previdenciárias e as contribuições sociais destinadas as outras entidades ou fundos (Terceiros - Salário Educação e INCRA) incidentes sobre esses valores, caracterizando-se assim o descumprimento da legislação vigente à época.

Da Impugnação ao lançamento

O contencioso administrativo teve início com a impugnação efetivada pelo recorrente, em 28/12/2012 (e-fls. 99/109), 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 replico, *litteris:*

Em 28/12/2012 a empresa apresentou impugnação tempestiva (fls. 93 e 99/109), na qual sustenta os argumentos que seguem abaixo.

I- 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 assembléia 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 Assembléia Geral, realizada em 30 de março de 2007 (doc. 3).

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 4).

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.

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

B) Pagamento de Aviso Prévio Indenizado e 13.º Salário Aviso Prévio Indenizado. Não Incidência.

A Fiscalização consignou que os valores pagos a título de Aviso Prévio Indenizado e a sua declaração em GFIP seriam obrigatórias a partir de janeiro de 2009, tendo em vista a revogação da alínea "f, do inciso V, § 9.º do art. 24, do Decreto n.º 3.048/1999, o qual previa o Aviso Prévio Indenizado nas parcelas excluídas do salário de contribuição, contudo, tal entendimento não poderá prevalecer, uma vez que, o Aviso Prévio Indenizado, não possui natureza salarial, restando patente o seu caráter indenizatório.

Nesse sentido, vale esclarecer que as contribuições para o custeio da seguridade social só poderão incidir sobre as remunerações destinadas a retribuir o trabalho, conforme dispõe o artigo 195, inciso I, alínea "a" da Constituição Federal, bem como pelo artigo 22, inciso I, da Lei n.º 8.212/913, logo, o Aviso Prévio Indenizado está fora do seu campo de incidência, uma vez que não compõe a remuneração.

De igual forma, é importante frisar que, diante da alteração legislativa que retirou do ordenamento jurídico a expressa previsão de não tributação dessas verbas e tendo em vista o cenário de insegurança jurídica que essa mudança poderia causar, a Federação Brasileira de Bancos - FEBRABAN, em nome próprio e representando os seus associados, impetrou o Mandado de Segurança n.º 2009.34.00.009998-9 (doc. 05), com o escopo de não se sujeitar ao recolhimento das Contribuições Previdenciárias, bem como as destinadas a terceiros, concernentes aos valores pagos a titulo de Aviso Prévio Indenizado. Atualmente o feito aguarda julgamento dos Recursos Especial e Extraordinário interpostos

pela Impetrante, conforme Certidão de Inteiro Teor ora juntada (doc. 06).

Não pode prosperar, portanto, a incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros sobre os pagamentos de aviso prévio indenizado e 13.º aviso prévio indenizado, pelo que se impõe que esta C. Turma Julgadora determine o cancelamento da exigência fiscal ora impugnada, o que, desde já, se requer.

C) 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%.

II – Do Pedido

Diante do exposto, requer que seja julgado totalmente 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 foi acolhida em parte pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foram abordados os seguintes capítulos: **a)** Participação nos Lucros aos Diretores Empregados – Não Incidência; **b)** Pagamento de Aviso Prévio Indenizado e 13.º Salário do Aviso Prévio Indenizado. Não Incidência; **c)** Não Incidência de Juros sobre a Multa de Ofício; **d)** Da Jurisprudência Colacionada; **e)** Dos Pedidos. Ao final, consignou-se o seguinte dispositivo: *"Ante o exposto, voto pela procedência parcial da impugnação, mantendo o crédito tributário em parte, retificando parcialmente o lançamento no que toca o levantamento AP – Aviso Prévio Indenizado, conforme os itens 12 a 13, deste voto."*

A procedência parcial foi relativa ao aviso prévio indenizado, mantendo-se, porém, os valores reflexos relativos ao 13.º salário, por entender a decisão de piso que essa última rubrica possui natureza salarial. A parcela excluída foi de R$ 41.906,19 (referente ao DEBCAD 51.032.888-1) e de R$ 4.814,67 (referente ao DEBCAD 51.032.889-0).

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário, interposto em 31/01/2018 (e-fls. 256/257 e 310/322), o sujeito passivo, reiterando os termos da impugnação, postula o provimento do recurso com o consequente cancelamento dos autos de infração DEBCAD's 51.032.888-1 e 51.032.889-0,

bem como protesta pela juntada dos documentos anexos, especialmente (e-fls. 281/309) e produção de todas as provas admitidas em direito.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Da não incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos diretores empregados; **b)** Da não incidência da contribuição previdenciária sobre 13.º salário reflexo do aviso prévio indenizado; **c)** 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 02/01/2018, e-fls. 254/255, protocolo recursal em 31/01/2018, e-fls. 256/257, e despacho de encaminhamento, e-fl. 334), 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. 281/309) juntada com o recurso voluntário.

Pois bem. De início, 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. 291 corresponde ao e-fl. 140; e-fl. 292 corresponde ao e-fl. 138; e-fl. 293 corresponde ao e-fl. 137; e-fl. 301

corresponde ao e-fl. 82; e-fl. 302 corresponde ao e-fl. 84; e-fl. 308 corresponde ao e-fl. 85; e-fl. 309 corresponde ao e-fl. 81). Outros são atas e documentação de representação para legitimar a postulação e representatividade, bem como cópia da decisão recorrida.

Mas, alguns poucos documentos são efetivamente novos (e-fls. 294/300 e 303/307), porém não observo preclusão no caso em comento e explico os motivos a seguir.

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 escriturado 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. 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 oportuna, 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 impessoalidade.

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 2202-005.098[1], 9303-005.065, 9202-001.634, 9101-002.781, 9101-002.871, 9303-007.555, 9303-007.855 e 1002-000.460[2]).

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. 281/309) quando da análise do mérito.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

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

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,

[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.

nos termos da Lei n.º 10.101. Informa que a fiscalização não descaracterizou 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. 70, 290/293). 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 trabalhista celetista e os demonstrativos da folha de pagamento da PLR (e-fls. 294/309).

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 incontroverso que foram efetuados pagamentos aos Senhores Antonio Eduardo M. F. Trindade e Luiz Fernando Butori R. Santos. 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. 67 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. 71 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. 79 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, o Termo de Verificação Fiscal consigna, sendo, em parte, transcrita na decisão hostilizada, *ipsis verbis:*

> *Assim, 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).*
>
> *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." Mais adiante prossegue a resposta: "Antonio Eduardo M. F. Trindade se tornou diretor estatutário apenas em 03/2009, porém na empresa Itaú Seguros CNPJ 61.557.039/0001-07. No entanto, não procede a afirmação do contribuinte pois, conforme 'Atas' da Assembléia da CIA anexadas ao Processo (doc. 2), Antonio Eduardo M. F. Trindade era diretor estatutário da CIA no período fiscalizado. (Doc. 6 — resposta do contribuinte)*
>
> *Nesse sentido , tanto o diretor eleito pela assembléia da CIA, com poderes amplos de gerência e administração da sociedade, como o diretor de outras empresas do Grupo Econômico, porém prestando serviços no contribuinte ora fiscalizado, não sendo registrados na empresa Itaú Vida e Previdência S/A como empregados: não mantendo, portanto, vínculo empregatício com a empresa, são tanto na essência quanto na forma verdadeiramente administradores/Contribuintes Individuais. (...).*

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.

O só fato de terem sido juntados, em sede de recurso voluntário, os denominados "contrato de metas individuais" (e-fls. 294/295, 296/297 e 303) também não são suficientes para demonstrar a efetividade da PLR paga, pois dois dos três instrumentos constam como "cancelado" e nenhum dos três apresenta uma avaliação concreta demonstrando o atendimento de metas. A planilha de número de metas atendidas (e-fls. 83) também não é suficiente. Não visualizo, de forma cristalina, o suposto vínculo de emprego.

Entendo por bem destacar que o Termo de Verificação Fiscal - TVF (e-fls. 07/21) esclarece aspectos pertinentes da autuação e questiona o próprio vínculo empregatício alegado.

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.

- Da não incidência da contribuição previdenciária sobre o 13.º salário reflexo do aviso prévio indenizado

O recorrente relata que na primeira instância afastou-se o aviso prévio indenizado, porém foi mantido o reflexo deste no 13.º salário.

Neste sentido, advoga a defesa que a decisão do STJ no REsp n.º 1.230.957/RS não traz qualquer ressalva quanto ao reflexo, não devendo se aplicar o entendimento da Nota PGFN n.º 640/2014. Sustenta que o referido REsp é repetitivo e cuida-se de "decisão definitiva", não prevalecendo o sobrestamento por Recurso Extraordinário, vez que o Excelso STF já enfrentou a questão nos autos do ARE n.º 745.9019 entendendo que o "Aviso Prévio Indenizado" está destituído de Repercussão Geral.

Por fim, aduz que, caso a turma entenda que a natureza do reflexo é diversa do pagamento do Aviso Prévio Indenizado, deve, ao menos, aguardar o desfecho da Repercussão Geral que trata do tema *"gratificação natalina/13.º",* que ocorrerá nos autos do RE n.º 593.068.

Pois bem. De início, afirmo que o alegado Recurso Especial representativo de controvérsia, tido como definitivo pelo contribuinte, em realidade, ainda não fez coisa julgada, prescindindo de atos finais, inclusive, em 03/04/2019, a Insigne Vice-Presidência do STJ proferiu nova decisão no REsp n.º 1.230.957 mantendo o seu sobrestamento. Agora, invocou-se o Recurso Extraordinário n.º 1.072.485 (Tema 985/STF), nestes termos: *"Ante o exposto, com fundamento no artigo 1.030, inciso III, do Código de Processo Civil, determino a manutenção do sobrestamento deste recurso extraordinário até a publicação da decisão de mérito a ser proferida pelo Supremo Tribunal Federal a respeito do Tema 985/STF (Recurso Extraordinário 1.072.485/PR) da sistemática da repercussão geral."*

Por outro lado, o RE n.º 593.068 não tratava do Regime Geral de Previdência Social (RGPS). No mais, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), quanto ao

entendimento relacionado ao citado REsp n.º 1.230.957, vem entendendo que incide, sim, a contribuição previdenciária relativo ao reflexo do 13.º salário, veja-se a seguinte ementa de decisão publicada em 18/12/2018:

> *PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSOS ESPECIAIS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADICIONAIS DE HORAS EXTRAS, PERICULOSIDADE, INSALUBRIDADE, NOTURNO E TRANSFERÊNCIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA. PRECEDENTES. AVISO-PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO PROPORCIONAL AO AVISO-PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA. COMPENSAÇÃO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 170-A DO CTN. APLICAÇÃO ÀS DEMANDAS AJUIZADAS NA SUA VIGÊNCIA.*
> *RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL*
> *1. As Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ sedimentaram a orientação de que, "embora o Superior Tribunal de Justiça tenha consolidado jurisprudência no sentido de que não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial, relativamente à incidência da exação sobre o décimo terceiro salário proporcional no aviso prévio indenizado, prevalece o entendimento firmado em sede de recurso repetitivo, de que o décimo terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário de contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária" (AgRg nos EDcl nos EDcl no REsp 1.379.550/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 13/4/2015). No mesmo sentido: AgInt no REsp 1.420.490/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 16/11/2016; REsp 1.657.164/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 2/5/2017; AgInt no REsp 1.379.545/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 9/3/2017; AgRg no REsp 1.569.576/RN, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 1.º/3/2016; REsp 1.531.412/PE, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 17/12/2015; AgRg no AREsp 744.933/RN, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 13/10/2015.*
> *(...)*
> *CONCLUSÃO*
> *5. Recurso Especial da Fazenda Nacional provido para reconhecer a incidência da contribuição previdenciária sobre o décimo terceiro salário proporcional ao aviso-prévio indenizado, e Agravo em Recurso Especial de Viterbino e Irmãos Ltda. não provido.*
> *(REsp 1.703.714/AP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/12/2018, DJe 18/12/2018)*

Trata-se da aplicação de outro representativo de controvérsia, Recurso Especial n.º 1.066.682, este, sim, definitivo, transitado em julgado em 08/03/2010, de

aplicação obrigatória (RICARF, art. 62, § 2.º, do Anexo II, com redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)[3], *verbo ad verbum:*

> *TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO. DECRETO N.º 612/92. LEI FEDERAL N.º 8.212/91. CÁLCULO EM SEPARADO. LEGALIDADE APÓS EDIÇÃO DA LEI FEDERAL N.º 8.620/93.*
> *1. A Lei n.º 8.620/93, em seu art. 7.º, § 2.º, autorizou expressamente a incidência da contribuição previdenciária sobre o valor bruto do 13.º salário, cuja base de cálculo deve ser calculada em separado do salário-de-remuneração do respectivo mês de dezembro (Precedentes: REsp 868.242/RN, DJe 12/06/2008; EREsp 442.781/PR, DJ 10/12/2007; REsp n.º 853.409/PE, DJU de 29.08.2006; REsp n.º 788.479/SC, DJU de 06.02.2006; REsp n.º 813.215/SC, DJU de 17.08.2006).*
> *2. Sob a égide da Lei n.º 8.212/91, o E. STJ firmou o entendimento de ser ilegal o cálculo, em separado, da contribuição previdenciária sobre a gratificação natalina em relação ao salário do mês de dezembro, tese que restou superada com a edição da Lei n.º 8.620/93, que estabeleceu expressamente essa forma de cálculo em separado.*
> *3. In casu, a discussão cinge-se à pretensão da repetição do indébito dos valores pagos separadamente a partir de 1994, quando vigente norma legal a respaldar a tributação em separado da gratificação natalina.*
> *4. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.*
> *(REsp 1.066.682/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)*

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- 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*

[3] Em ato normativo interno, a Administração do CARF aprovou o denominado "Manual do Conselheiro", o qual objetiva consolidar orientações gerais para o exercício das atividades desenvolvidas pelos integrantes dos colegiados de julgamento, nele constando quanto a obrigação do art. 62, § 2.º: "Essa obrigatoriedade somente se aplica após o trânsito em julgado do recurso afetado para julgamento como representativo da controvérsia. Assim, enquanto o STJ e/ou o STF não proferirem a respectiva decisão, os recursos administrativos que tramitam no CARF cujas matérias foram afetadas para julgamento, na forma dos artigos 543-B e 543-C do antigo CPC, ou arts. 1.036 a 1.041, do novo CPC, não sofrem qualquer repercussão, tampouco são objeto de sobrestamento" (página 20, versão 1.0).

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 (prestação pecuniária 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 íntegra a decisão recorrida.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

(assinado digitalmente)
Leonam Rocha de Medeiros - Relator