



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



**Processo n°** 16327.721481/2012-90  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** **9202-008.043 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 24 de julho de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL E ITAU UNIBANCO S/A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL E ITAU UNIBANCO S/A.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial quando a decisão sobre o mérito da matéria objeto do recurso não é apta alterar o acórdão recorrido, configurando-se a ausência e interesse recursal.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, 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. Súmula CARF N° 99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

Assinado digitalmente

Mário Pereira de Pinho Filho – Presidente em exercício

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Patrícia da Silva, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Mário Pereira de Pinho Filho (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, substituída pela conselheira Miriam Denise Xavier.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-008.043 - CSRF/2ª Turma  
Processo n.º 16327.721481/2012-90

## Relatório

Cuida-se de Recursos Especiais interpostos pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional em face do Acórdão n.º 2202-003.438, proferido na Sessão de 14 de junho de 2016, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos até a competência 11/2007 e rejeitar as demais preliminares. No mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto, Dílson Jatahy Fonseca Neto e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que deram provimento parcial para excluir da tributação as parcelas pagas a título de **hiring bonus** e as parcelas pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) que não excederam a periodicidade semestral. Quanto aos juros sobre a multa de ofício, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que deram provimento nessa matéria.

O Acórdão foi assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

**DECADÊNCIA. FORMA DE CONTAGEM. APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). SÚMULA CARF Nº 99.**

Por força do art. 62, § 2º do Regimento Interno do CARF, impõe-se a observância das decisões proferidas pelo STJ sob a sistemática do art. 543C do Código de Processo Civil. No Recurso Especial n.º 973.733/SC restou pacificado que a aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN, está condicionada à realização do pagamento antecipado do tributo sujeito ao lançamento por homologação. Do contrário, aplica-se o prazo de decadência previsto no art. 173, I do CTN.

Não cabe exigir, no caso de contribuições previdenciárias, que tenha havido antecipação do pagamento especificamente em relação às contribuições objeto de lançamento de ofício, por aplicação obrigatória da Súmula CARF n.º 99.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PLR. REQUISITOS LEGAIS.**

A Participação nos Lucros ou Resultados não é meio para empresa obter economia fiscal, isto é, não é mecanismo para substituir eventual pagamento de abono, prêmio, gratificação, comissão, etc., de forma a ocultar a natureza salarial. O pagamento de PLR regular e legítimo, previsto no artigo 7º, inciso XI, da CF/88, é aquele que observa, cumulativamente, todas as regras estabelecidas na Lei n.º 10.101/2000.

No caso, as verbas pagas a título de "PLR" ferem dispositivos legais e são, na realidade, outras verbas que complementam o salário dos empregados e, portanto, estão alcançadas pela contribuição exigida nos autos.

**BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. HIRING BONUS.**

Análise dos aditivos contratuais que constam dos autos evidencia que se trata de um adiantamento com natureza salarial para que o empregado preste serviço, no mínimo, por prazo determinado e, inclusive, observe todas as metas estabelecidas pela empresa. Dessa forma, o empregado só tem como seu, finalmente, o direito ao pagamento que recebeu adiantado, se cumprir o contrato de trabalho, dentro das regras estabelecidas. Caso contrário, seria obrigado a devolver o adiantamento, o que cabalmente desfigura o caráter indenizatório e desvinculado da prestação laboral que se lhe quis alegar.

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.**

Estando incorreta a tributação do PLR e do Bônus de Contratação, como consectário legal, mantém-se a multa pelo descumprimento das obrigações acessórias de declarar tais bases de cálculo em GFIP, conforme artigo 32, inciso IV da Lei n.º 8.212, de 1991.

**INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

A multa fiscal de natureza punitiva integra a obrigação tributária principal (art. 113) e, assim, o crédito tributário (art. 139), estando sujeita à incidência de juros de mora (art. 161, todos do CTN).

A Fazenda Nacional opôs Embargos Declaratórios, os quais foram acolhidos, ensejando a prolação, na Sessão de 08 de fevereiro de 2017, do Acórdão de Embargos nº 2202-003.683, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração para, sanando o vício apontado no Acórdão nº 2202003.438, de 14/06/2016, esclarecer que a decisão anterior no sentido de acolher a preliminar de decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos até a competência 11/2007, não alcança o DEBCAD nº 37.355.9577 (Auto de Infração de Obrigação Acessória).

Eis a ementa do julgado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ESCLARECIMENTO. ALCANCE DA DECISÃO.**

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

Constatando-se que não foi especificamente tratada a questão da decadência relativa ao Auto de Infração que se refere ao lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória, é de serem admitidos os referidos embargos.

**PRAZO DECADENCIAL OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.**

Em se tratando de crédito por descumprimento de obrigação acessória, o prazo decadencial, de cinco anos, é regido pelo art. 173, I, do CTN.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional visa rediscutir a seguinte matéria: decadência - impossibilidade de se presumir a realização de pagamento antecipado, para fins de atrair o art. 150, §4º do CTN.

Em exame preliminar de admissibilidade, a Presidente da 2ª Câmara, da 2ª Seção do CARF deu seguimento ao apelo, nos termos do Despacho de e-fls. 2107 a 2113.

Em suas razões recursais, a Fazenda Nacional aduz, em síntese, que o contribuinte não teria realizado qualquer pagamento antecipado em relação ao período lançado, devendo-se aplicar a regra de contagem do prazo decadencial do art. 173, I do CTN e não a do art. 150, § 4º, como fez o recorrido; que o voto condutor do julgado presumiu a existência de pagamento antecipado, o que não deve prevalecer.

O contribuinte apresentou contrarrazões nas quais sustenta que comprovou pagamentos relativamente ao período de janeiro a novembro de 2007, dos tributos objeto da autuação, conforme comprovantes de e-fls. 1745 a 1756; que, portanto, a premissa do Recurso Especial não prevalece, o que prejudicaria o seu conhecimento e, caso conhecido, o recurso deve ser desprovido, no mérito, pelo mesmo motivo.

O Recurso Especial do contribuinte visava rediscutir as seguintes matérias: a) existência de planos concomitantes para pagamento da PLR; b) participação do sindicato na comissão para aprovação do acordo visando ao pagamento da PLR; c) ausência de regras na Convenção Coletiva de Trabalho - CCT que determinou o pagamento da PLR; d) inovação nos

fundamentos do lançamento pela DRJ; e) assinatura prévia dos instrumentos de negociação para pagamento da PLR; f) periodicidade no pagamento da PLR; g) incidência de contribuições sobre os valores pagos a título de bônus de contratação; h) decadência da multa por descumprimento de obrigação acessória. Entretanto, em exame preliminar de admissibilidade, a Presidente da 2ª câmara, da 2ª Seção do CARF deu seguimento ao apelo apenas em relação à matéria “e” - assinatura prévia dos instrumentos de negociação para pagamento da PLR. Embora o contribuinte tenha interposto agravo, o mesmo foi rejeitado, nos termos do Despacho de e-fls. 2.634 a 2.644.

Em suas razões recursais, relativamente à matéria que teve seguimento, o contribuinte aduz, em síntese, que a assinatura da Convenção no final do período não ocorreu por culpa da empresa; que os segurados conheciam previamente os termos do acordo; que as negociações entre as partes estavam ocorrendo no curso do período; que todas as Convenções foram assinadas antes do término do período de vigência; que, portanto, não houve descumprimento de nenhum requisito legal para a exclusão das verbas do conceito de salário-de-contribuição.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões nas quais pede, inicialmente, o não conhecimento do recurso, ante o fundamento de que a decisão não alteraria o resultado do julgamento, diante de outros fundamentos que manteriam a exigência. Quanto ao mérito, sustenta a manutenção da exigência com base, em síntese, nos próprios fundamentos do Recorrido.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

Conforme relatório, foram devolvidas para a apreciação deste Colegiado Recursos Especiais da Fazenda Nacional e do contribuinte. Começo pelo recurso da Fazenda Nacional.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Quanto ao mérito, o que se discute é qual o pagamento antecipado que atrai a regra do art. 150, § 4º do CTN para fins de definição do termo inicial de contagem do prazo decadencial, se pagamentos relacionados a qualquer rubrica que integra a base de cálculo do período de apuração, como defende o acórdão recorrido, ou se apenas os pagamentos vinculados à rubrica objeto do lançamento.

Pois bem, é cediço que o lançamento que atrai a regra do prazo decadencial é aquele relacionado ao fato gerador objeto do lançamento. Porém fato gerador não se confunde com rubrica. No caso de Contribuição Social Previdenciária, o fato gerador compreende um conjunto de fatos e situações ocorridas no mês, que ensejam pagamentos enquadráveis no conceito de salário-de-contribuição. Esses pagamentos podem envolver diferentes rubricas, como salário, gratificações, PLR, etc. Todos eles, entretanto, conformam um único fato gerador. Assim, tendo havido pagamento, relativamente a um determinado período de apuração/fato gerador, relativamente a alguma ou algumas rubrica(s), resta configurado o pagamento antecipado para fins de atração da regra de contagem do prazo decadencial relativamente àquele fato gerador. É o que diz às claras a Súmula CARF nº 99. Confira-se:

Súmula CARF n.º 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, 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. (destaquei)**

No caso sob análise o lançamento refere-se a pagamentos de PLR e Bônus de Contratação que não foram as únicas rubricas que integraram a base de cálculo/fato gerador dos períodos/fatos geradores objeto da autuação. Houve pagamentos em relação a outras rubricas relacionadas, todavia, aos mesmos fatos geradores. Cumpriu-se, portanto, a meu juízo, o requisito de atração da regra do art. 150, § 4º do CTN. Confira-se:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O *caput* do dispositivo define o chamado lançamento por homologação, e o lançamento, por sua vez, está definido no art. 142, a saber:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Ora, lançamento é definido como procedimento tendente a verifica a ocorrência **do fato gerador**, cuja ocorrência, nos termos do art. 113, § 1º faz nascer a obrigação tributária. E a conclusão é óbvia: cada fato gerador ocorrido faz nascer uma obrigação tributária e a cada fato gerador/obrigação tributária corresponde um único lançamento e, conseqüentemente, um crédito tributário por ele constituído. E o que extingue esse crédito tributário é o pagamento daquela obrigação tributária específica. Se houve pagamento em relação a alguma rubrica correspondente ao período de apuração, e se apurou que outras rubricas não foram incluídas na base de cálculo, ensejando o lançamento de ofício, houve pagamento parcial, o que é suficiente para atrair a regra do art. 150, § 4º do CTN.

Ante o exposto, não merece prosperar a pretensão da Fazenda Nacional, razão pela qual conheço do recurso, mas, no mérito, nego-lhe provimento.

Quanto ao recurso especial do contribuinte, a matéria em discussão é consequência jurídica da ausência **assinatura prévia dos instrumentos de negociação para pagamento da PLR**.

Registre-se, de plano, que a ausência de prévia assinatura da convenção foi apenas um dos fundamentos da autoridade julgadora para a manutenção da autuação em relação ao PLR, que também ressaltou o fato de que o Plano não fixava regras claras e objetivas. É certo que o contribuinte também interpôs recurso em relação a este e a outros itens, porém o recurso não teve

seguimento. Nessas condições, ainda que este Colegiado acolhesse a alegação do contribuinte quanto à validade do PLR relativamente ao momento da assinatura do acordo, essa decisão em nada aproveitaria à defesa.

O recurso especial não se destina a discutir questões em tese, que não produziriam efeito modificativo no acórdão recorrido. Trata-se de recurso que visa a dirimir divergência na interpretação de legislação tributária, objetivamente demonstrada, entre o recorrido e acórdãos indicados como paradigma, mas que resultem, caso acolhida a alegação do recorrente, na efetiva alteração do julgado.

Não é este o caso aqui. Ainda que, or hipótese, se acolhesse a tese do recorrente, o que se admite apenas para argumentar, essa decisão em nada afetaria o desfecho do processo.

Nessas condições, por falta de interesse recursal, impõe-se o não conhecimento do recurso.

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento, e não conheço do Recurso Especial interposto pela contribuinte.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator