



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.722963/2013-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.200 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de setembro de 2021
Recorrente MCKINSEY & COMPANY, INC DO BRASIL CONSULTORIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

EXERCÍCIO: 2009

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. EQUIPARAÇÃO A BÔNUS DE DESEMPENHO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Considera-se remuneração e se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária os aportes de contribuições a planos de previdência complementar quando concedidos a título de bônus de desempenho ou produtividade, caracterizando incentivo ao trabalho.

MULTAS. JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.

Sendo o crédito tributário constituído de tributos e/ou multas punitivas, o seu pagamento extemporâneo acarreta a incidência de juros moratórios sobre o seu total.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão 06-049.716 - 1ª Turma da DRJ/CTA, fls. 705 a 728.

Trata de autuação referente a Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

1. Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 569 a 574) através do qual a autoridade lançadora constituiu crédito tributário para exigir isoladamente juros e multa regulamentar pela insuficiência na retenção de IRRF, nos seguintes valores:

Juros de Mora Isolados	R\$	94.740,50
Multa Regulamentar	R\$	5.051.315,88
TOTAL	R\$	5.146.056,38

2. Conforme Termo de Verificação (fl. 576 a 588), a ação fiscal que resultou no lançamento ora examinado dizia respeito à fiscalização de contribuições previdenciárias no período de 01/2009 a 12/2009.

3. Examinando o plano de previdência dos empregados da fiscalizada, seus termos de adesão, aportes, resgates e, ainda, os registros contábeis pertinentes, as GFIP e DIRF do período, concluiu o auditor responsável pela autuação em comento que:

a) Os valores pagos pela contribuinte a título de “previdência privada”, na forma dos aportes previstos no contrato firmado com a Itaú Previdência e Seguros S/A, estavam em desacordo com a legislação e que, em realidade, constituíam pagamentos de verbas remuneratórias aos empregados por meio de depósitos em conta de previdência complementar;

b) Nos termos do art. 28, § 9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/91 e do art. 214, § 9º, inciso XV, do Decreto nº 3.048/99, o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica a programa de previdência complementar não integra o salário de contribuição desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observando-se, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;

c) Contratualmente, os participantes do plano de previdência complementar tinham direito de resgate após 30 dias da respectiva contribuição ao plano em questão, cujo regulamento faculta ao participante o resgate parcial e o direito à retirada de suas próprias contribuições (que, em realidade, inexistiam);

d) As contribuições da instituidora deveriam constar em contrato de adesão;

e) Conforme o § 4º do art. 56 da Resolução CNSP nº 139/2005: “Os recursos correspondentes a cada uma das contribuições das pessoas jurídicas no plano de previdência somente poderão ser resgatados após o período de carência de um ano civil completo, contado a partir do primeiro dia útil do mês de janeiro do ano subsequente ao da contribuição”. Tal limitação não foi observada, conforme demonstra o anexo 09 (documento que registra resgates de participantes antes do prazo fixado pela CNSP);

f) A restrição temporal anteriormente tratada, qual seja, a carência de um ano civil, é um mecanismo da legislação previdenciária para desincentivar o resgate, tendo em vista a finalidade da poupança relacionada;

g) Assim, o resgate único, com vários casos verificados em relação ao plano instituído pela fiscalizada (ANEXO 08 – diligência na seguradora ITAÚ VIDA), desnatura a

finalidade da poupança previdenciária, constituindo meramente forma de pagamento de remuneração variável;

h) O regime de Previdência Complementar privada, previsto no art. 202 da Constituição da República, é regulado pela Lei Complementar (LC) n.º 109/2001 (diploma este que revogou a Lei n.º 6.435/1977);

i) Os arts. 5º e 74 da LC n.º 109/2001 conferem a competência para regulamentar o sistema de previdência privada a órgãos reguladores específicos (CNSP, CGPC, etc);

j) A previdência complementar privada está constitucionalmente vinculada como espécie do gênero Seguridade Social e, conseqüentemente, aos princípios que regem a Previdência Social (ainda que de forma subsidiária ou residual quando se verifica eventual lacuna ou omissão contratual);

k) No caso em exame, contratualmente está previsto o pagamento de uma remuneração variável/bônus, em razão de desempenho (verba remuneratória) e que tal pagamento, concretamente, expressou-se em depósitos em conta de previdência privada, portanto, verbas que constituem fator gerador de IRRF;

l) A fiscalizada, além de descumprir suas obrigações, procurou deliberadamente ocultar do Fisco os pagamentos de verbas de natureza remuneratória, esquema este operado por meio do plano de previdência complementar em questão;

m) Os pagamentos referidos ainda criaram condições para que seus beneficiários deixassem de recolher o imposto de renda em seu devido valor quando do resgate junto à entidade de previdência privada.

4. Além do que foi anteriormente resumido, cumpre sobrelevar que a autoridade lançadora expressamente afirma que o contribuinte deixou de reter e recolher diferença do IRRF incidente sobre os valores que, de fato, eram pagos a título de PLR (Participação em Lucros e Resultados).

5. Firme na argumentação alinhada e citando os artigos do Regulamento do Imposto de Renda relacionados à retenção na fonte, a LC N.º 123/2006, a Lei n.º 11.053/2004, a autoridade lançadora assevera que inexistiu permissivo que afaste o dever de retenção do IR sobre a remuneração, mesmo que indireta, independentemente da forma de pagamento ao empregado.

6. Como conseqüências das constatações narradas neste processo e tendo em vista o lapso temporal verificado entre a data dos fatos e a fiscalização respectiva, foi efetivado apenas o lançamento da multa e dos juros devidos isoladamente, destacando que o IR não recolhido somente poderá ser cobrado das pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos não oferecidos à tributação (arts. 717 a 722 do RIR/99 e Parecer Normativo COSIT n.º 1/2002).

7. O auditor responsável pela autuação ainda:

a) Reiterou que as diferenças sobre as quais incidiram a penalidade e juros referem-se a não inclusão na base de cálculo da remuneração paga a título de "Previdência Privada" por meios dos aportes ao plano complementar instituído pela autuada;

b) Sobrelevou, como fundamento da multa e de sua forma qualificada, o art. 9º da Lei 10.426/2002 e o art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e esclareceu que as circunstâncias descritas demonstram a clara finalidade da autuada em escudar verbas remuneratórias indiretas de tributação por meio de plano complementar de previdência privada, sobrelevando o prazo de resgate previsto em contrato, bem como a variabilidade do aporte conforme o desempenho do empregado; e

c) Registrou como fundamento dos juros devidos o caput e §1º do art. 953 do RIR/99.

8. Regularmente cientificada, a autuada ofereceu contrarrazões às folhas 643 a 672.
9. Em síntese, assevera a autuada:
 - a) Preliminarmente, a tempestividade de sua impugnação e a consequente suspensão da exigibilidade;
 - b) Ser clara natureza de previdência privada dos aportes ao plano complementar de seus empregados e o equívoco da autoridade fiscal ao interpretar tais pagamentos como Participação nos Lucros e Resultados (“PLR”); e
 - c) A insuficiência de suporte das alegações contidas na autuação para demonstrar a existência da infração ou de qualquer espécie de fraude.
10. A contribuinte ainda traça considerações sobre o disposto no art. 202 da Constituição da República, na LC nº 109/2001 e destaca que a alínea “p”, no art. 28, §9, da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei nº 9.528/97) fixou a não incidência da contribuição quanto aos aportes realizados em previdência complementar.
11. Invocou também o teor do art. 39 do RIR/99 e destaca que o momento da tributação dos pagamentos a título de previdência privada ocorre apenas no resgate junto à entidade de previdência privada (arts. 43, inciso XIV, e 633 do Decreto nº 3000/99).
12. Com esteio nos dispositivos citados, destaca que a própria Constituição estabelece não integrar o contrato de trabalho o plano de previdência. A sua simples menção em tal contrato não pode alterar o que fixa a Lei Magna e ou desqualificar a natureza jurídica dos respectivos aportes efetuados pelo empregador.
13. Sobreleva ainda que mesmo não existindo menção no contrato de trabalho, há sempre um documento emitido pelo empregador para formalizar aos seus empregados a intenção de participar do plano de previdência complementar.
14. Ainda sobre o tema do teor do contrato de trabalho, afirma a impugnante que este é mero instrumento e não o vínculo que, em si, configura a relação de emprego. Assim, admitir a interpretação da autoridade lançadora seria o mesmo que admitir que a previsão contratual do Vale Transporte o converte em verba remuneratória.
15. Destaca que recentemente a Corte Constitucional assentou o entendimento de que os planos de previdência, ainda que previstos no contrato de trabalho, não o integram e devem ser examinadas pela Justiça Comum.
16. No que concerne a possibilidade de resgate e como esta foi interpretada na autuação, assevera que o órgão regulador competente é a SUSEP e que este não estabeleceu qualquer norma contrária ao que levou a efeito a autuada.
17. Ressalta ainda que o contrato, firmado com a Itaú Previdência e Seguros S/A, foi assinado em 1998 ao passo que a Resolução CNSP nº 139 foi editada em 2005, portanto, logicamente não poderia estar prevista ou ser observada na data em que tal avença foi celebrada.
18. Também labora com o argumento de que as normas da SUSEP e da CNSP são dirigidas às entidades de previdência privada e não as pessoas que tomam os seus serviços, conferindo destaque ao fato de que o contrato firmado com a Itaú Previdência e Seguros S/A é de adesão, ou seja, documento padrão utilizado à época da contratação pela instituição mencionada.
19. Sobre a questão do resgate, as contrarrazões ofertadas conferem relevo à informação de que a autoridade responsável foi comunicada de que a contribuinte não tinha qualquer ingerência sobre os resgate efetivados pelos participantes e se estes ocorreram

de forma contrária ao fixado pela CNSP é algo que diz respeito unicamente a Itaú Previdência e Seguros S/A.

20. Aduz a impugnante que não pode ser punida pelo teor de um contrato de adesão firmado em data anterior a norma que fixa o prazo de um ano para resgate, ressaltando novamente que apenas a entidade de previdência privada tem poderes para autorizar regates.

21. Observa ainda que o contrato de adesão em tela expressamente previa que as alterações decorrentes de imposição legal terão aplicação imediata por parte da Itaú Previdência e Seguros S/A. Ou seja, qualquer irregularidade de resgate diz respeito unicamente à entidade de previdência mencionada e não a autuada.

22. A impugnante registra também como relevante que não pode responder pela conduta dos beneficiários no momento do resgate, pois se trata de conduta de terceiros que agiram em concordância com o previsto na avença respectiva e com a anuência da Itaú Previdência e Seguros S/A.

23. Reitera que a discricionariedade quanto ao gozo dos aportes é exclusiva dos beneficiários, observando que nem todos efetuaram os resgates.

24. Em suma, aquilo que alega a autuação não pode alterar a natureza dos aportes levados a termo pela autuada, em especial, as diferenças aportadas em razão do desempenho individual, pois inexistente norma que proíba tal expediente. A vedação existente diria respeito apenas a não discriminação dos empregados e todos eram beneficiados pelo plano complementar contratado junto a Itaú Previdência e Seguros S/A.

25. Sobre o tema da diferença nos valores aportados, assevera também que é completamente descabido que estas constituam violação ao art. 9º da CLT, pois a autuada afirma sempre ter agido com total transparência e fornecido todas as informações requeridas no curso da fiscalização.

26. Em harmonia com as alegações anteriores, afirma possuir sistemas de premiação e bonificação desvinculados da previdência privada (não juntou documentos comprobatórios de tal afirmação).

27. Quanto à assertiva contida na autuação sobre a inobservância dos requisitos fixados na Lei nº 8.212/91, a contribuinte reafirma que todos os seus empregados estão cobertos pelo plano de previdência complementar e que, portanto, cumpriu com a única exigência legal a ela oponível para que suas contribuições ao plano de previdência privado não sofressem incidência tributária (sobre o tema traz à colação julgado do CARF, a título de precedente).

28. Conforme a interessada, igualmente é incabível a afirmação de fraude, pois a autoridade fiscal não formou prova disto e em momento algum demonstrou a existência de dolo (pressuposto da multa qualificada). Destacando que no próprio texto da autuação fica evidente o uso pela autoridade lançadora uma presunção, ao mencionar que *“o referido aporte financeiro efetuado pela MKINSEY nas contas de previdência privada parece se prestar a evitar a retenção do imposto de renda na fonte.”*

29. Ressalta também que o ônus do imposto retido na fonte é do beneficiário da renda, não se vislumbrando qual seria o seu interesse em burlar tal recolhimento, também inexistindo qualquer prejuízo ao Erário, pois o imposto devido foi ou é retido no momento do resgate.

30. A contribuinte volta a reiterar que não se sustentam os argumentos da autuação, pois restou demonstrado que:

- a) Seus aportes atendem integralmente às exigências legais;
 - b) O prazo de resgate de 30 dias era compatível com a legislação aplicável no ano em que o contrato com a entidade de previdência privada foi firmado (1998); e
 - c) Os resgates, no prazo de 30 dias dos aportes, ocorreram por exclusiva iniciativa dos beneficiários, com a anuência da Itaú Previdência e Seguros S/A, inexistindo qualquer espécie de ingerência da autuada.
31. A impugnação ainda ressalta que a representação para fins penais é completamente incabível e que sua remessa ao MPF exige o encerramento do contencioso administrativo.
32. Nos termos dos argumentos alinhados, pede:
- a) O reconhecimento da conexão do presente processo com o PAF 19515.722962/2013-74, a fim de que sejam julgados em oportunidade única;
 - b) No mérito, a improcedência da autuação que instrui este processo;
 - c) Caso outro seja o entendimento, ao menos, que seja afastada a multa qualificada;
 - d) O cancelamento da representação fiscal para fins penais.
33. É o relatório.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão à contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2009

PARTICIPAÇÃO EM LUCROS E RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DAS NORMAS DE NEGOCIAÇÃO.

Quando não observadas as regras de negociação com empregados, fixadas na Lei nº 10.101/2000, a parcela intitulada participação nos resultados possui natureza remuneratória e está sujeita à tributação na fonte.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Constatada a produção de documentos com informação inverídica, para ocultar a ocorrência de infração, encontra-se justificada a aplicação de multa em sua forma qualificada.

AUTUAÇÃO FUNDADA EM PRESUNÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A presunção é espécie do gênero prova indireta e também técnica de inversão do ônus probatório, não aplicável à autuação que instrui o presente processo, dado que fundamentada em evidências diretas e no conteúdo expresso dos documentos examinados pela autoridade lançadora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Tempestivamente, houve a interposição de recurso voluntário pela contribuinte às fls. 741/770, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Em 17 de agosto de 2016, esta Turma de julgamento, através do acórdão 2201-003.295, fls. 824 a 837, deu provimento ao recurso da contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Exercício: 2009

PRELIMINAR. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A multa pela falta de retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, prevista no art. 9º da Lei n.º 10.426, de 2002, com redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, não pode ser aplicada isoladamente nos casos em que o imposto não mais é exigível da fonte pagadora.

Em 24 de outubro de 2016, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fls. 840 a 857, impetrou recurso junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em 21 de março de 2017, a recorrente apresentou contrarrazões ao recurso da PGFN junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), fls. 876 a 888.

Em 30 de janeiro de 2019, a segunda turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferiu o acórdão 9202-007.508 – 2ª Turma, fls. 902 a 906, dando provimento ao recurso da Fazenda Nacional, conforme a ementa e acórdão a seguir apresentados:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Exercício: 2009

IRRF FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei n.º 10.426, de 2002, mantida pela Lei n.º 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencidas as conselheiras Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada) e Ana Paula Fernandes, que lhe negaram provimento.

Considerando o retorno dos autos a este colegiado, passa-se a julgá-lo, conforme o voto a seguir.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Ao tratar dos fatos que levaram à autuação, a recorrente menciona que o presente processo, trata-se de auto de Infração para cobrança de débitos de juros de mora isolados e multa regulamentar qualificada, relativos à suposta não retenção de Imposto de Renda no exercício de 2009, relacionado a aportes em previdência privada complementar por ela efetuados em favor de seus empregados e dirigentes, argumentando que a autoridade fiscal entendeu, equivocadamente, que tais pagamentos seriam efetuados pela recorrente a título de Participação nos Lucros e Resultados ("PLR"), motivando a lavratura do auto de infração para a cobrança das respectivas contribuições previdenciárias, através do processo administrativo n.º 19515.722962/2013-74, bem como da presente autuação, conforme os termos iniciais de seu recurso, a seguir transcritos:

Conforme consta dos autos, trata-se de Auto de Infração para cobrança de débitos de Juros de Mora Isolados e Multa Regulamentar Qualificada, relativos à suposta não retenção de Imposto de Renda ("IRRF") no exercício 2009 (à época da autuação no valor total do RS 5.146.056,38), com relação de aportes em Previdência Privada Complementar por ela efetuados em favor de seus empregados e dirigentes.

A despeito de ser notória a natureza referidos aportes (previdência privada), a Autoridade Fiscal entendeu, equivocadamente, que tais pagamentos seriam efetuados pela Recorrente a título de Participação nos Lucros e Resultados ("PLR"), motivo pelo qual lavrou auto de infração para cobrança das respectivas contribuições previdenciárias¹ (acrescidas de juros e multa), bem como a presente autuação.

Em sua defesa, a Recorrente demonstrou, em síntese, (i) a efetiva natureza de Plano de Previdência Privada Complementar dos aportes por ela efetuados; (ii) a estrita regularidade do Plano de Previdência Privada Complementar ofertado aos seus funcionários; e (iii) o descabimento da multa regulamentar qualificada, em vista da regularidade dos pagamentos efetuados e a clara natureza previdenciária.

Cobrança em discussão por meio do Processo Administrativo n.º 19515.722962/2013-74.

Continuando em seus argumentos iniciais, ela informa que apesar de toda a demonstração desses fatos perante a peça impugnatória, a decisão ora atacada decidiu pela improcedência da impugnação e, que, no entanto, a decisão pela manutenção do crédito tributário não merece prosperar, posto que os pagamentos efetuados pela recorrente não possuem qualquer natureza remuneratória e se referem a efetivos aportes para planos de previdência privada, nos termos estabelecidos pela legislação vigente, como se passará a demonstrar.

Observo, de logo, que a empresa recorrente encontra-se por sustentar basicamente as seguintes alegações:

(i) – Do plano de previdência privada complementar: natureza dos aportes efetuados pela recorrente.

- Da análise do dispositivo constitucional, extraímos três premissas importantes ao presente caso a respeito dos planos de previdência privada: (i) são facultativos, e não obrigatórios; (ii) devem ser regulados por Lei Complementar; e (iii) suas contribuições, benefícios, regulamentos e demais previsões, não integram o contrato de trabalho.

(i.1) – Não integração ao contrato de trabalho.

- Um dos argumentos mantidos pela decisão recorrida, para justificar a suposta natureza remuneratória dos pagamentos em questão, foi no sentido de que o simples fato de a previdência privada estar prevista no contrato de trabalho dos empregados afastaria o "entendimento" de que a previdência privada não integraria o contrato de trabalho.

- Entretanto, de igual maneira a decisão recorrida não merece prosperar, na medida em que referidos argumentos não são suficientes para desqualificar os pagamentos efetuados pela Recorrente como aportes em previdência privada de seus empregados.

(i.2) – Da possibilidade de resgates – fato que não descaracteriza a natureza dos aportes efetuados.

- O argumento central que levou a decisão recorrida à conclusão pela manutenção do lançamento se refere ao fato de os participantes terem efetuado resgates dos depósitos feitos no mencionado plano de previdência. E neste mesmo sentido argumentou a Autoridade Fiscal, pois, segundo seu entendimento, violou as normas que regem as Entidades Abertas de Previdência Complementar.

(...)

- A despeito de reconhecer a improcedência da fundamentação da Autoridade Fiscal, observe-se que a decisão recorrida, de forma contraditória, impõe que o suposto conhecimento dos resgates presume o fato de a Recorrente "saber" estar pagando "Participação em Lucros e Resultados" ao invés de estar efetuando aportes em previdência privada. E esta presunção, ressalte-se, é completamente descabida e redundante nas mesmas absurdas deduções utilizadas como fundamento da autuação pela Autoridade Fiscal. Senão, vejamos.

(i.3) – Da efetiva natureza jurídica dos aportes realizados pela recorrente.

- Outro ponto levantado pela fiscalização e considerado pela decisão recorrida reside na forma como a Recorrente realiza os aportes no plano de previdência. Segundo a Autoridade Fiscal, os aportes eram fixados com base no desempenho dos empregados, o que, supostamente, se traduz em verdadeira "remuneração variável/bônus".

- Ainda segundo esta "tese", a previdência complementar está relacionada ao gênero Seguridade Social e aos princípios que regem a previdência social, o que impediria a realização de aportes baseados em desempenho.

- Destaque-se, inicialmente, que não há qualquer impedimento para que uma empresa realize depósitos em planos de previdência privada baseados em critérios de desempenho de seus empregados. A única vedação que se verifica - e ainda mais latente para fins previdenciários - é que não deve ocorrer a discriminação dos empregados.

(i.4) – Da não caracterização de plano de participação nos lucros e resultados.

- A despeito de todos os argumentos aduzidos em sede de impugnação, o I. Julgador *a quo* entendeu, equivocadamente, que além de os pagamentos efetuados pela Recorrente serem caracterizados como remuneração pela via de Plano de Participação nos Lucros e Resultados, ainda estaria em desacordo com a legislação que regulamenta tal instituto, a Lei nº 10.101/2000.

Nessa linha, considerando todos os argumentos explanados no presente recurso, insistimos: os pagamentos efetuados pela Recorrente não possuem qualquer natureza remuneratória suficiente a qualificá-los como "verbas remuneratórias" para fins previdenciários e fiscais, de modo que tais pagamentos

são efetivos aportes para planos de previdência privada nos termos estabelecidos pela legislação vigente.

- Dessa forma, é evidente que inexistem razões para que a Recorrente atenda às determinações da Lei n.º 10.101/2000 se, por natureza, os pagamentos por ela efetuados se referem a aportes de Previdência Privada Complementar, logo, possuem natureza previdenciária e não remuneratória, estando fora do campo de regulamentação e do alcance da Lei n.º 10.101/2000.

(i.5) – Dos requisitos da lei n.º 8.212/91.

- Ainda que a questão em referência não esteja diretamente associada às exigências materializadas no presente auto de infração, é de suma importância também se rechaçar as alegações da Autoridade Fiscal com relação ao não cumprimento dos requisitos contidos na Lei n.º 8.212/91 quanto ao pagamento de previdência privada pelo empregador, na medida em que a presente autuação é também decorrente do entendimento perpetrado no lançamento das contribuições previdenciárias supostamente devidas.

- Como mencionado acima, o § 2º do artigo 202 da Constituição é absolutamente claro ao prever que as contribuições do empregador aos planos de previdência privada não integram o contrato de trabalho e a remuneração do trabalhador, nos termos da Lei. Observe-se:

(i.6) – Do voto proferido nos autos do processo n.º 19515.722962/2013-74.

- Além de todas as argumentações tecidas até o momento, vale trazer à colação o brilhante voto proferido nos autos do Processo n.º 19515.722962/2013-74 que contempla a discussão da cobrança de contribuições previdenciárias supostamente incidentes aos mesmos aportes de previdência privada aventados nos presentes autos e, deste modo, tais ilações são plenamente aplicáveis à análise da presente discussão.

Em análise da Impugnação apresentada pela ora Recorrente em referido Processo n.º 19515.722962/2013-74, o I. Relator proferiu brilhante voto no sentido de dar provimento a tal defesa, para que fosse afastada a incidência de contribuições previdenciárias relativas aos valores pagos a título de Previdência Complementar.

(ii) – Da multa qualificada.

- Na remota hipótese de não ser integralmente cancelada a presente exigência, o que também se admite apenas em razão do princípio da eventualidade, tem-se que, ao menos, deve ser afastada a aplicação da multa agravada no importe de 150%, vez que imposta com base em premissas totalmente equivocadas.

- A Autoridade Fiscal Autuante consignou no Termo de Verificação Fiscal - IRRF a informação de que a multa foi qualificada (...), pois o referido aporte financeiro efetuado pela MCKINSEY nas contas de previdência privada parece se prestar a evitar a retenção do imposto de renda na fonte.

- Fundamentando a aplicação da multa qualificada em questão, a Autoridade Fiscal menciona o disposto no artigo 9º da Lei n.º 10.426/2002, combinado com o artigo 44 da Lei n.º 9.430/963 e 72 da Lei n.º 4.502/644, em que tratam da ocorrência de fraude enquanto ação ou omissão dolosa.

Ora, conforme se verifica, a multa agravada tão somente se aplicaria nas hipóteses de evidente intuito de fraude, figura que claramente não se aplicam ao caso em tela.

(iii) – Da Representação Fiscal para Fins Penais.

- Nesse sentido, requer-se desde já seja desconsiderado o pedido feito pela fiscalização de envio dos autos para Delegacia da Receita Federal para representação fiscal para fins penais, ou, pelo menos, que esta ordem seja suspensa até o término do processo administrativo em discussão.

(iv) – Sustentação oral.

- Outrossim, requer a apresentação de suas razões recursais em sustentação oral a ser realizada perante esse Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Com base em tais alegações, a empresa recorrente requer ao final, o recebimento do recurso, bem como que seja provido, com a respectiva decretação de sua improcedência e desconstituição dos créditos tributários lavrados e, alternativamente, que seja afastada a multa qualificada.

Considerando que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou pela manutenção da multa aplicada, não tem mais porque esta turma de julgamento se manifestar sobre o tema. Senão, veja-se o decidido pela Câmara Superior, em relação a questão:

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, mantida pela Lei nº 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste.

Em relação aos juros de mora aplicados, tem-se que o mesmos devem ser cobrados, pois a partir do momento em que fica constatada a existência de tributos a pagar, os referidos juros são devidos e, no caso, as multas e juros são provenientes da legislação, não tendo porque serem excluídos da autuação.

O art. 139 do Código Tributário Nacional estabelece que o “crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

O §1º do art. 113 do mesmo diploma legal, por sua vez, prevê que a “obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

O Código Tributário Nacional, em seu art. 61, dispõe que o “crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária”.

Além disso, o art. 142 do Código Tributário Nacional prevê que o crédito tributário é constituído por meio do 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.”

Tudo isso leva a crer que as multas e juros integram o crédito tributário constituído via lançamento, motivo pelo qual, os mesmos devem ser exigidos no caso de pagamento extemporâneo.

Além disso, o §3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que os “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso”.

Nesse caso, os débitos decorrem de tributos não pagos nos vencimentos. Se o tributo foi constituído via lançamento por homologação e declarado pelo sujeito passivo, resta cristalino que os juros de mora incidirão apenas sobre o valor principal do crédito tributário (tributo). Contudo, se o tributo foi constituído via lançamento de ofício, a multa de ofício passa a integrar o valor do crédito tributário, e o não pagamento deste implica um débito com a União, sobre o qual deve incidir os juros de mora.

Cabe ainda informar que no caso de multa exigida isoladamente, há previsão expressa da incidência dos juros de mora no parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Há decisões administrativas nesse sentido, conforme a ementa transcrita abaixo relativa ao acórdão nº CSRF/04-00.651 proferido pela 4ª Turma da Câmara de Recursos Fiscais em 02/05/2008:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFICIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

- A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Há também decisões judiciais que vão ao encontro desse entendimento, a exemplo da decisão prolatada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em 01/9/2009, no julgamento do Resp Nº 1.129/PR, in verbis:

Ementa: TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.” (STJ/ 2ª Turma; REsp nº 1.129.990/PR; Relator Ministro Castro Meira; DJe de 14/9/09).

Ainda, sobre os juros de mora, existe a súmula CARF nº 4, que reza:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Portanto, não devem ser acolhidas as alegações do recorrente no sentido de serem excluídos as multas ou mesmo, os juros de mora.

Quanto à insurgência relacionada à Representação Fiscal para Fins Penais efetuada pela autoridade fiscal, todavia, esse tema não comporta maiores digressões por esta instância julgadora, em face da aplicação da Súmula CARF nº 28, que estabelece:

Súmula CARF nº 28:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Assim sendo, nada a prover sobre as alegações relacionadas à Representação Fiscal para Fins Penais.

Quanto à solicitação de sustentação oral, vale lembrar que este tema não deve ser objeto do recurso, pois é um direito do contribuinte nos termos da Portaria do Ministério da Fazenda nº 343/2015 (RICARF), cuja ciência do contribuinte ao julgamento dá-se pela publicação da pauta de julgamento, cuja sessão será pública e o contribuinte e/ou patrono pode comparecer à sessão, se habilitar e fazer a sustentação oral.

Com o advento das medidas de adaptações à pandemia do COVID-19, segundo as alterações do RICARF, no caso de sustentação oral, a ser realizada por meio de áudio/vídeo previamente gravado, o respectivo pedido deverá ser apresentado com antecedência de até 48 horas do início da reunião, por meio de formulário próprio constante da Carta de Serviços disponível no sítio do CARF.

Portanto, também, nada a prover em relação à esta solicitação.

Nos demais insurgimentos relacionados ao mérito deste recurso, tem-se que esta turma de julgamento já se manifestou sobre a questão, não cabendo, portanto, neste julgamento ser feita nova avaliação sobre as questões meritórias da autuação.

Por conta disso, adoto como razões de decidir, os argumentos utilizados por ocasião da decisão emitida através do acórdão de nº 2201-005.534 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, relacionado à questão principal do contribuinte, prolatado em 08 de outubro de 2019, a seguir transcrito:

Mérito

A discussão nos presentes autos diz respeito à incidência ou não das contribuições sociais previdenciárias sobre aportes realizados no plano de previdência complementar.

O fundamento constitucional do plano de previdência complementar tem amparo na Constituição Federal de 1988, no artigo 202, verbis:

"Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo,

baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.

(Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998) (...)

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)."

Cumprido ressaltar que este dispositivo já estava previsto no artigo 2º do Decreto-lei n.º 2296/86 e após a alteração promovida pela Emenda Constitucional n.º 20/98, ganhou status constitucional.

A regulamentação da norma constitucional foi promovida pela Lei Complementar n.º 109/2001, mais especificamente, artigos 68 e 69:

"Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º. Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza."

Ainda em termos de legislação infra constitucional, temos a Lei n.º 8.212/1991, art. 28:

Art. 28. (...)

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).

(...)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).

De acordo com a Lei Complementar n.º 109/2001, é baseado na constituição de reservas que garantam o benefício:

Art. 1º O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, é facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício, nos termos do caput do art. 202 da Constituição Federal, observado o disposto nesta Lei Complementar.

(...)

Art. 7ª Os planos de benefícios atenderão a padrões mínimos fixados pelo órgão regulador e fiscalizador, com o objetivo de assegurar transparência, solvência, liquidez e equilíbrio econômico-financeiro e atuarial.

Em outros termos, deve haver a manutenção de recursos para que o plano possa se manter e isso só é possível se houver aportes em valores suficientes e um tempo para que os recursos possam ter equilíbrio econômico-financeiro e atuarial.

No plano em que estamos nos debruçando, esta condição não se verifica, conforme se extrai da Cláusula 15 constante à fl. 378, nos seguintes termos:

15. DO RESGATE: Os Participantes terão direito ao resgate de valores do Plano após o prazo de 30 (trinta) dias da data da contribuição ao Plano, que será feito mediante solicitação do próprio Participante à Itauprev, indicando o valor do resgate, desde que antes do recebimento da cobertura de Renda Vitalícia ou Renda Vitalícia Reversível ao Cônjuge ou Companheira(o), na forma do Regulamento do Plano.

Também não favorece os argumentos trazidos pela Recorrente o documento constante à fl. 201, declaração da Itau Previdência e Seguros S.A. especificando parâmetros complementares aos referidos no item 4 do Contrato Previdenciário, nos seguintes termos:

Esta correspondência integra o estudo de viabilidade de implantação do Plano de Previdência Privada para um grupo de funcionários da McKinsey, especificando parâmetros complementares aos referidos no item 4 do Contrato Previdenciário e dele fazendo parte integrante.

1 — Anualmente, para os funcionários que exerçam as seguintes funções:

Administrativas, de Suporte direto à cliente/projetos (Especialista em Comunicação, Especialista em Pesquisador, Especialista em Informações, Bibliotecário, etc.). Consultores, Analistas e Gerentes.

2— Semestralmente, para funcionários que exerçam função de Gerentes de Projetos Sêniores.

Por sua vez, o critério de apuração do valor individual da contribuição de cada um dos integrantes do grupo seguiu regras específicas de Avaliação de Desempenho definidas pela Instituidora.

A meu ver, o fato de os colaboradores ou empregados (Participantes) da Recorrente poderem sacar ou mesmo resgatar os valores, já desnatura o caráter previdenciário complementar conforme previsto no texto constitucional e na Lei Complementar nº 109/2001, evidenciando o caráter salarial dos valores. Merece destaque o artigo 29 da Lei Complementar nº 109/2001.

Por outro lado, da leitura dos dispositivos não há uma fórmula de qual valor deve corresponder aos aportes, mas de acordo com a própria afirmação da Recorrente, fls. 398/399:

A McKinsey & Company possui um sistema de avaliação de desempenho ao qual todos seus empregados são submetidos. Esta avaliação é pautada em critérios objetivos relacionados aos seguintes indicadores: inspirando outros (trabalho em equipe, integração, colaboração), conhecimento da área de atuação (empreendedor, orientação de impacto), resultado final do trabalho (organização, comunicação, relacionamento com clientes), resolução de problemas (criatividade, raciocínio lógico, habilidade estratégica). Ao final da avaliação, o empregado é classificado com uma nota que varia entre 1 e 5, sendo que esta pontuação é que definirá o valor a ser aportado em nome de

cada empregado no plano de previdência privada. Esse aporte é realizado uma vez ao ano para todos os funcionários, sem exceção.

Esta declaração evidencia que estamos diante de um bônus de desempenho, tendo em vista que os critérios utilizados são subjetivos, posto que não há nos autos, nenhuma avaliação de desempenho. Os aportes realizados, são na realidade, instrumento de incentivo ao trabalho e produtividade. Isto fica evidenciado na tabela abaixo extraída da decisão recorrida (fl. 547):

NOME	CARGO	SALÁRIO	APORTE	% SALÁRIO
Gianni Lanzillotti	analista de org. e mét.	22.964,00	111.961,00	467,67%
Adilson R. Oliveira Jr	consultor	17.347,00	89.264,12	514,58%
Ana Karina B. Dias	consultora	29.181,00	227.820,33	780,71%
Sidney D. Massunaga	consultor	18.000,00	2.725,88	15,14%
Thais Khattar Galli	consultora	6.000,00	19.906,76	331,77%
Cassia M. Murozaki	secretária bilingue jr.	2.765,00	310,12	11,21%
Gabrielle M. Francoscone	recepcionista bilingue	1.800,00	814,66	45,25%
Nelita A. Silva Miranda	faxineira	1.548,00	2.918,13	188,51%
Francisco Roncon Netto	mensageiro	920,00	495,33	53,84%

Apesar de não haver uma fórmula, tais aportes não garantem o desígnio constitucional que seria o de manter o caráter previdenciário. Resta evidenciado que em alguns casos o valor dos aportes supera em muito o valor dos salários e em outros casos, é inferior. Salvo melhor juízo, os aportes não poderiam superar tanto os valores das remunerações, nem serem menores do que o salário, pois perderiam o caráter complementar, portanto, indenizatório, transformando-se em remuneratório, sujeitando-os à incidência das contribuições previdenciárias.

Quanto à alegação de que o benefício foi estendido a todos os funcionários, apesar de não mudar o resultado do presente julgamento, esta matéria não é novidade nesta Colenda Turma julgadora, que já apreciou matéria semelhante à analisada nos presentes autos:

"PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NECESSIDADE DE EXTENSÃO DO BENEFÍCIO A TODOS OS SEGURADOS. CABIMENTO.

Após o advento da LC nº 109/2001, somente no regime fechado, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes. NO CASO DE PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR EM REGIME ABERTO, PODERÁ A EMPRESA ELEGER COMO BENEFICIÁRIOS GRUPOS DE EMPREGADOS E DIRIGENTES PERTENCENTES A DETERMINADA CATEGORIA, EM FACE DAS DISPOSIÇÕES DA NOVEL LEGISLAÇÃO.

(...)" (Acórdão nº 2201 -004.544)

Sendo esta também a jurisprudência da C. 2ª Turma da CSRF (Acórdãos nº 9202-005.317, nº 9202-005.241, 9202-005.5242 e nº 9202-003.193), passa o Recorrente a demonstrar as razões pelas quais não merecem prevalecer os fundamentos do auto de infração efetivamente utilizados pela fiscalização.

Ou seja, após a edição da Lei Complementar nº 109/2001 é pacífico que é possível a eleição de beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria.

Quanto à multa qualificada, não foi parte do presente recurso.

Conclusão

Diante de todo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Assim, tendo em vista tudo o que consta nos autos, bem como na descrição dos fatos e fundamentos legais que integram o presente, voto por conhecer do recurso, para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita