



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721169/2012-57
ACÓRDÃO	2202-011.937 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CNO S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. ALEGADA CONTRARIEDADE COM AS PROVAS CONSTANTES DOS AUTOS E COM AS ALEGAÇÕES RECURSAIS. ALEGADA IGNORÂNCIA E CEGUEIRA DELIBERADA ACERCA DE DOCUMENTOS ÚTEIS E NECESSÁRIOS. VIOLAÇÃO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL ADMINISTRATIVO, DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. SOBREPOSIÇÃO À ARGUMENTAÇÃO DE MÉRITO. REJEIÇÃO.

Se o órgão julgador de origem errou por apreciar equivocadamente as provas apresentadas, por falhar na aplicação de precedentes vinculantes firmados pelo Supremo Tribunal Federal, além de orientações da própria administração tributária, tais questões se revelam matéria de fundo, próprias de revisão da fundamentação recursal (*error in judicando*), e não, propriamente, erro de procedimento ou de aplicação de normas regulamentares (*error in procedendo*).

SOCIEDADES POR AÇÕES (“ANÔNIMAS” - LEI 6.404/76). ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA SOBRE O SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A legislação estabelece distinção entre os regimes jurídicos tributários aplicáveis ao segurado empregado e ao contribuinte individual.

A verba paga a título de participação nos lucros a administradores sem vínculo empregatício, enquadrados como contribuintes individuais, possui natureza eminentemente remuneratória. Por conseguinte, tais valores integram o salário de contribuição, conforme a interpretação do art. 28, inciso III, da Lei 8.212/1991.

AJUDA DE CUSTO POR MUDANÇA DE SEDE. NATUREZA INDENIZATÓRIA NÃO COMPROVADA. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Compete à defesa o ônus de instruir a impugnação, no prazo legal, com elementos probatórios que demonstrem a hipótese de exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias (art. 28, § 9º, "g", da Lei nº 8.212/1991), em estrita observância aos arts. 15 e 16, III, do Decreto nº 70.235/1972.

A ausência de comprovação documental da efetiva transferência de domicílio profissional, com a devida indicação de origem e destino, impossibilita o reconhecimento da natureza indenizatória da verba, mantendo-se a incidência tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização, contra a sociedade empresária identificada, contemplando os Autos de Infração (AIs) detalhados a seguir:

Informa o Auditor-Fiscal no Relatório Fiscal (fls. 478/499), para as matérias objeto do presente processo, que: Durante a ação fiscal foram emitidos 17 (dezesete) Termos de Intimação (TIFs);

DO LEVANTAMENTO PE - PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES

Não existe previsão legal que afaste o referido pagamento, a título de Participação Estatutária dos Administradores a Diretores não empregados (Contribuintes Individuais), da base de cálculo das contribuições previdenciárias;

DOS LEVANTAMENTOS PL E PL2 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS EM DESACORDO COM A LEI

Parte da Participação nos lucros ou resultados, pagas a segurados empregados, foi paga em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil, em desacordo com o disposto no § 2º, do artigo 3º, da Lei nº 10.101/2000.

DO LEVANTAMENTO HS - HONORÁRIO SUPLEMENTAR

Ocorreu pagamento ao diretor não empregado Márcio Faria da Silva a título de participação nos lucros, tendo a empresa esclarecido ter ocorrido equívoco de classificação, por se tratar efetivamente de honorário suplementar, que deveria ter sido regularmente oferecido à incidência da contribuição previdenciária.

DOS LEVANTAMENTOS AC E AC2 - AJUDA DE CUSTO/REAPARELHAMENTO

Foram consideradas como mudança de local de trabalho as transferências verificadas através de GFIP – código de movimentação “N1” (transferência de empregado para outro estabelecimento da mesma empresa).

Não houve a comprovação de mudança de local de trabalho para a totalidade dos pagamentos efetuados a título de ajuda de custo/reaparelhamento.

Os contratos de locação apresentados não são suficientes, por si só, para comprovar a mudança de local de trabalho.

A ajuda de custo sem a comprovação de mudança de local de trabalho e/ou paga mais de uma vez se reveste de caráter remuneratório sujeita à incidência de contribuição previdenciária.

DOS LEVANTAMENTOS GC E GC2 - GLOSA DE COMPENSAÇÃO

Para os estabelecimentos 15.102.288/0020-45 e 15.102.288/0059-07, por falta de documentação comprobatória, não foi possível legitimar os créditos de saldo de compensação.

DA IMPUGNAÇÃO A Interessada interpôs impugnação (fls. 661/690) alegando, em síntese, que:

DOS LEVANTAMENTOS NÃO IMPUGNADOS

Deixa de impugnar os levantamentos PL (participação nos lucros em desacordo – 01/08 a 11/08), PL2 (participação nos lucros em desacordo – 12/08) e HS (honorário suplementar), tendo sido emitidas junto a DEMAC/RFB/RJ as respectivas guias (GPS) para quitação.

DOS LEVANTAMENTOS GC E GC2 (GLOSAS DE COMPENSAÇÃO) A glosa ocorreu por falta de adequada comprovação documental por parte do contribuinte, pelo que traz planilhas e documentos que alicerçam os dados nelas inseridos, que devem ser objeto de novas diligências fiscais para efetiva análise do arsenal documental ora disponibilizado.

DOS LEVANTAMENTOS AC E AC2 (AJUDA DE CUSTO) Esses lançamentos também foram motivados pela falta de documentos hábeis à caracterização da hipótese legal disciplinada na alínea “g”, § 9º, art. 28, da Lei nº 8.212/1991, pelo que traz documentos que demonstram a regularidade da não incidência previdenciária nas evidenciadas verbas.

As hipóteses em que envolvem mais de um pagamento a uma mesma pessoa física decorrem do fato de ter o empregado promovido mudanças, no seu local de trabalho, por mais de uma vez.

A prova aqui produzida é a título de amostragem, no sentido de demonstrar que a cobrança deste levantamento, como um todo, está revestida de generalidades e incertezas.

DO LEVANTAMENTO PE (PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES)

O pagamento da “participação estatutária” busca dar efetividade ao comando constitucional insculpido no inciso XI, do artigo 7º, da CF/1988, que consagra como direito dos TRABALHADORES, participar dos lucros alcançados pela empresa, sem que isso venha a vinculá-lo à remuneração.

O termo trabalhador não se comporta nos limites do simples “empregado”, mas alcança, até em vista do princípio da isonomia, todos aqueles que, de alguma forma, colaboraram para que a entidade empresarial alcançasse o lucro repartido.

De acordo com o entendimento consolidado do STJ, o comando constitucional não depende da confirmação em lei, razão pela qual, inclusive, afirma que antes da MP nº 794/1994 não poderia haver incidência de contribuição previdenciária.

A participação estatutária dos Administradores tem regulamentação própria, com forma legalmente definida no art. 152 e §§ da Lei nº 6.404/1976, observadas as alterações introduzidas pela Lei nº 9.457/1997, já no regime estabelecido pela CF/1988.

Se estas conclusões não forem passíveis de acolhimento, qual a razão de se instituir a figura jurídica da “participação dos administradores nos lucros da empresa”, já que toda e qualquer remuneração que recebesse poderia ser tratada, simplesmente, como remuneração.

A Participação nos Lucros não tem natureza salarial, pois não visa remunerar o trabalho efetivamente prestado, com finalidade social, em razão de sua perspectiva de distribuição de riquezas.

A Participação nos Lucros tem natureza de ganho eventual, tendo havido apenas um único pagamento em todo o período fiscalizado, não havendo incidência de

contribuição previdenciária conforme art. 28, § 9º, alínea “e”, item “7”, da Lei nº 8.212/1991.

DOS DOCUMENTOS ANEXADOS PELA IMPUGNANTE O Contribuinte juntou à sua defesa cópias de GFIP, Mapas de Retenção e de Compensação, Notas Fiscais, emails, GPS, Planilhas, Contratos de Locação, recibos, orçamentos e telas de sistemas (fls. 713/1033).

DILIGÊNCIA DA 11ª TURMA da DRJ/RJ¹ Conforme Resolução nº 249, da 11ª Turma da DRJ/RJ¹, na Sessão de 24/07/2013 (fls. 1110/1112), o julgamento foi convertido em diligência para manifestação da autoridade lançadora sobre a documentação acostada pelo Impugnante.

INFORMAÇÃO FISCAL Em atendimento à referida Resolução nº 249, da 11ª Turma da DRJ/RJ¹, a autoridade lançadora assim se manifestou (fls. 1119/1124):

“2.1 Levantamento GC e GC2: Glosa de Compensação (...)

Analisando a impugnação (fls. 661 a 712) e a documentação apresentada pela impugnante (fls. 713 a 1.033), verifica-se que juntou notas fiscais, mapas de estoque de retenção, GPSs e GFIPs, visando comprovar a regularidade das compensações glosadas.

Note-se que, para a comprovação da regularidade dos valores de compensação glosados conforme os levantamentos GC e GC2, relativos ao estabelecimento 15.102.288/0059-07, não foi apresentada nenhuma documentação.

Para a comprovação dos valores de compensação glosados conforme levantamentos GC e GC2, relativos ao estabelecimento 15.102.288/0020-45, foi apresentada documentação de forma incompleta.

Não foram apresentados os contratos de prestação de serviços, para fins de verificação da base de cálculo de retenção dos serviços prestados. A base de cálculo da retenção é o valor bruto da nota fiscal, sendo deduzidos da base de cálculo, desde que comprovados por meio do contrato e das notas fiscais, os valores de materiais e equipamentos fornecidos pela contratada.

Por sua vez, não foi apresentada a totalidade das notas fiscais constantes dos mapas de estoque de retenção (a partir de março de 2008) apresentados. Das notas fiscais citadas nos mapas faltam as de nº 0596, 0599, 0600, 0603 a 0606, 0608.”

E, ainda, não há comprovação dos valores abatidos das retenções destacadas, constante em determinadas notas fiscais (nº 0552, 0553, 0557, 0559, 0560, 0562, 0575, 0577 e 0587 e 0594), referente ao recolhimento por parte de subempreiteiras. Portanto, a certeza da origem e valores dos créditos resta prejudicada.

As GPSs e GFIPs entregues refletem determinadas retenções efetuadas, mas não comprovam a origem dos créditos.

Pelo exposto, a documentação juntada não foi hábil para comprovar a origem dos créditos compensados e glosados, conforme levantamento GC e GC2 - Glosa de Compensação, constantes no AI.(...)

2.2 Levantamento AC e AC2: Ajuda de Custo/reaparelhamento (...)

Os registros extraídos do RH apontam a movimentação dos empregados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, sem os respectivos endereços. Cabe destacar que mudança de local de trabalho não significa necessariamente mudança de domicílio, mas simples deslocamento do empregado para local diverso do que trabalhava anteriormente. Desta forma, não é possível concluir, pela documentação juntada, que houve a transferência de local de trabalho do empregado acompanhada de efetiva mudança de domicílio, o qual, pelos termos da legislação civil, é o lugar onde a pessoa reside com ânimo definitivo.

Os contratos de locação juntados na intenção de comprovar a mudança de domicílio podem coincidir com os locais em que a empresa realiza obras, conforme alega a contribuinte, porém não se prestam a comprovar a mudança de domicílio dos empregados. Note-se que não guardam sequer relação direta com a movimentação constante nos registros de RH apresentados e, ainda, que alguns dos signatários dos contratos de locação nem constam do Anexo III ao Auto de Infração (fls. 724 a 729, 739 a 742, 757 a 763, 830 a 832 e 844 a 846). Verificou-se também que foram juntados contratos de locação que estão fora do período fiscalizado (fls. 739 a 742, 853 a 861) e ainda documentos repetidos (fls. 780 a 785 e 814 a 823).

Por ocasião da lavratura do Auto de Infração foram explicitados, no Anexo III, os lançamentos de contribuição previdenciária sobre ajuda de custo, em virtude da falta de comprovação da mudança de domicílio dos empregados, ou da comprovação de mais de um pagamento de Ajuda de Custo a uma mesma pessoa física indicados, no campo “Observação”, com a expressão “PAGO MAIS DE UMA VEZ”.

Os casos que envolveram mais de um pagamento a título de Ajuda de Custo foram devidamente discriminados, e não foram comprovadas as respectivas mudanças no local de trabalho e de domicílio dos empregados. Note-se o exemplo de ALDO ANDRE POZZEBON, que recebeu doze pagamentos no valor de R\$ 104,50 a título de ajuda de custo de transferência durante no período de 01/2008 a 12/2008, e de ALEXANDRE WILTON LEDA REGO, que recebeu R\$ 6.000,00 de 01 a 09/2008.

Ademais, não foram apresentadas GFIPs declarando as transferências dos empregados constantes do Anexo III, exceto as já consideradas no procedimento fiscal. Note-se que durante a fiscalização foram incluídos os empregados que tiveram sua transferência declarada em GFIP (com movimentação GFIP sob o código N1 no Anexo III), porém receberam mais de uma parcela da verba “0135 - AJUDA DE CUSTO E REAPARELHAMENTO”. Da análise da documentação entregue pela contribuinte em relação aos empregados nesta condição, não restaram comprovadas as múltiplas transferências de local de trabalho e tampouco as

respectivas mudanças efetivas de domicílio (frise-se que deve ser paga Ajuda de Custo, em parcela única, para cada transferência de local de trabalho acompanhada de efetiva mudança de domicílio do empregado).

Pelo exposto, a documentação apresentada quando da impugnação não foi hábil a comprovar a mudança de local de trabalho e de domicílio dos empregados, o que elidiria a incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuados a título de ajuda de custo/reaparelhamento objeto do Auto de Infração”.

MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE

Cientificado da Informação Fiscal (fls. 1127; 1130), o contribuinte apresentou sua manifestação (fls. 1135/1149), alegando, em síntese, que:

DAS GLOSAS DE COMPENSAÇÕES NA FILIAL/0020-45 Está provado nos autos, por meio de documentação que acompanhou a defesa, que a retenção está declarada em GFIP e destacada nas Notas Fiscais /Faturas/Recibos, exemplificando:

[...]

A documentação não foi apresentada de forma incompleta, o que era necessário de ser juntado o foi, sendo descabida a exigência dos contratos de prestação de serviços, uma vez que a base de cálculo da retenção é o valor bruto da nota fiscal, sendo deduzidos da base de cálculo, desde que comprovados por meio do contrato e das notas fiscais, os valores de materiais e equipamentos fornecidos pela contratada.

Devem ser retomadas as diligências fiscais no contexto deste processamento, para que uma análise mais focada ao contexto do que realmente foi determinado pela competente DRJ seja levado a efeito.

Valendo-se de uma estrutura sistêmica mais aprimorada à que existia em 2013 (época do protocolo da defesa/contribuinte), segue anexa a esta manifestação, SEPARADA POR COMPETÊNCIA (mesmo que de forma repetida ao já juntado aos autos), toda a documentação a legitimar as compensações aqui debeladas.

A juntada de documentos ora produzida envolve na sua maioria documentos já juntados aos autos, mas que novamente o são pela possibilidade de, agora, diferente de anteriormente, poder ser feita a juntada por tópicos e, assim, são separados por competência a documentação que ora vem aos autos, diferentemente da sequência direta da anterior juntada.

É o fisco que tem de demonstrar a irregularidade da compensação para legitimar as glosas promovidas. Mas, na espécie dos autos, não há qualquer certeza quanto a irregularidade das glosas, sequer por presunção.

Conforme expressamente afirmado na defesa, a prova então produzida se deu por amostragem, sendo que o contribuinte colocou a totalidade de sua documentação à disposição fiscal.

DAS GLOSAS DE COMPENSAÇÕES NA FILIAL/0059-07 Reconhece o contribuinte que não apresentou a documentação relativa a esta filial, o que se justifica tanto pela prova então produzida ter seguido o critério da amostragem, quanto por ter o contribuinte afirmado expressamente em sua defesa que tinha a documentação correspondente à total disposição da fiscalização para quaisquer vinculadas diligências, pelo que traz os seguintes documentos/elementos:

“a) - mapas em planilhas/excel

DA VERBA/135 – AJUDA DE CUSTOS / REAPARELHAMENTO Insiste na importância e relevância dos registros formais de movimentação funcional como prova, feita por amostragem.

Junta aos autos planilha/excel com detalhes dos integrantes que receberam a verba/135, nos quais há o cruzamento entre os trabalhadores considerados nesta autuação, em confronto com as movimentações de CNPJs e contratos de locação.

Os pagamentos ocorridos em mais de uma vez, não retiram a natureza desta verba, pois envolvem situações especiais, que exigiram um custeio correspondente maior, pela peculiaridade das poucas situações nas quais se verificaram ocorrer.

Espera que sejam revistas as conclusões fiscais aqui rebatidas, ainda mais diante dos elementos e considerações acima indicados, sem prejuízo da realização de diligências in loco, reiteradamente vindicadas pelo contribuinte ora manifestante.

DOCUMENTOS ANEXADOS PELO CONTRIBUINTE EM SUA MANIFESTAÇÃO Junto com a manifestação do contribuinte sobre a informação fiscal, foram anexadas cópias de GFIP, Mapas de Retenção e de Compensação, Notas Fiscais, emails, GPS, Planilhas, Contratos de Locação, recibos, orçamentos, telas de sistemas e Anexo II do Auto de Infração (fls. 1150/1271; 1276/1588; 1592/1649; 1653/1686; 1690/1707; 1711/1737; 1741/1784; 1788/1912).

DILIGÊNCIA DA 10ª Turma da DRJ/RJO Conforme Resolução nº 12.000.970 - 10ª Turma da DRJ/RJO, na Sessão de 24/01/2018 (fls. 1915/1916), o julgamento foi convertido em diligência, nos seguintes termos:

“(…) das normas legais anteriormente vigentes, não é requisito para a compensação de valores referentes à retenção de contribuições previdenciárias na cessão de mão de obra e na empreitada a apresentação dos contratos de prestação de serviços. das normas legais anteriormente vigentes, não é requisito para a compensação de valores referentes à retenção de contribuições

previdenciárias na cessão de mão de obra e na empreitada a apresentação dos contratos de prestação de serviços.

si só, não impede o aproveitamento dos créditos porventura existentes nas demais notas fiscais apresentadas no prazo de defesa (fls. 713/1033). si só, não impede o aproveitamento dos créditos porventura existentes nas demais notas fiscais apresentadas no prazo de defesa (fls. 713/1033).

DIORT I para que esta se manifeste especificamente quanto aos levantamentos GC e GC2 (Glosa de Compensação), observando o acima decidido, e posterior devolução à DRJ/RJO/10ª Turma, para prosseguimento do contencioso administrativo. DIORT I para que esta se manifeste especificamente quanto aos levantamentos GC e GC2 (Glosa de Compensação), observando o acima decidido, e posterior devolução à DRJ/RJO

INFORMAÇÃO FISCAL

Em atendimento à referida Resolução nº 12.000.970 - 10ª Turma da DRJ/RJO, a autoridade lançadora se manifestou em extenso e detalhado relatório (fls. 1918/1935), concluindo pela retificação do lançamento, conforme documentação apresentada nos autos do presente processo durante o prazo de defesa, nos seguintes termos:

“(…)

5 Diante do exposto, em resposta: De fato, as normas legais não exigem a apresentação do contrato de prestação de serviço como requisito para a compensação. No caso, os contratos de prestação de serviços funcionam como elemento adicional para verificação do tipo de contratação que fora efetuada, a fim de certificação de que a retenção foi devidamente efetuada, no que tange os valores contratados e existência ou não de materiais e equipamentos envolvidos.

Quanto às notas fiscais apresentadas no prazo de impugnação (fls. 712 a 1033), ainda que de forma parcial, não há impedimento para seu aproveitamento no que tange às glosas de compensações levantadas no auto de infração, desde que atendam aos requisitos legais de destaque e/ou recolhimento de retenção, com a correta e correspondente declaração em GFIP.

(…)

6 Diante da documentação apresentada na impugnação e confronto Notas fiscais xGFIP, foram validados os valores de retenção de acordo com as notas fiscais apresentadas e devidamente declaradas em GFIP. A partir das notas validadas que, de forma inequívoca puderam ser identificados como origem dos créditos compensados de acordo com declarado em GFIP e constantes do Auto de Infração, podem ser consideradas as seguintes modificações nos valores de compensação glosados por meio dos levantamentos GC e GC2:

(…)

MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE

Cientificado da Informação Fiscal (fls. 1941/1942), o contribuinte apresentou sua manifestação (fls. 1948/1953), alegando, em síntese, que:

Não se pode admitir como válido o que consta nos seus itens 2.1.2, 5.3.1 e 5.6.3, no sentido de que não teriam sido apresentados pelo contribuinte elementos, informes e documentos relacionados aos créditos/compensações glosadas *in casu* com vinculação à filial 15.102.288/0059-07, quando, na verdade, FORAM SIM APRESENTADOS E FORMALMENTE JUNTADOS PELOS CONTRIBUINTE, ENCONTRANDO-SE, POIS, EFETIVAMENTE ENTRANHADOS NOS AUTOS.

Entre as fls. 1277 e 1591 (ou seja, mais de trezentas laudas) encontram-se cópias de NFs com destaques da retenção-11%; GFIPs com correspondentes e legítimas inserções de créditos e regulares compensações, ou seja, o quanto necessário para a boa prova de serem indevidas as questionadas glosas fiscais relacionadas ao estabelecimento /0059-07.

Já há nos autos, há anos, informes quanto à existência de documentos relacionados ao estabelecimento/0059-07 e que devem, sim, ser analisados.

Quanto às glosas fiscais relacionadas à parte mantida nas competências de abr/08 e 12-13º/2008, além das mantidas integralmente nas competências jan/08 a 03/08 e 11/08, insiste na adequação dos documentos já juntados aos autos, que são deveras suficientes para, também com relação a estes valores, serem baixados, senão por reconhecimento fiscal, que seja por decisão/DRJ.

Examinada a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem manter parcialmente o crédito tributário, em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE LEGAL. INTERPRETAÇÃO AMPLIATIVA. VEDAÇÃO.

Atendendo ao comando constitucional previsto no art.7º, inciso XI, a Lei nº 8.212/1991, em seu art. 28, § 9º, alínea “j”, afasta a incidência das contribuições previdenciárias sobre a Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) da empresa quando “paga ou creditada de acordo com a lei específica”, a Lei no 10.101/2000 que, em seu art. 2º, estabelece dentre seus requisitos a necessidade de “negociação entre a empresa e seus empregados”. Portanto, o referido comando constitucional NÃO se aplica aos Contribuintes Individuais (Administradores), mas somente aos segurados empregados.

Não é possível uma interpretação extensiva para atribuir ao disposto no artigo 152 da Lei nº 6.404/1976 a desvinculação da base de cálculo, por expressa vedação legal, estabelecida no artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional – CTN.

Trata-se de verba de natureza salarial, em contraprestação ao trabalho exercido, ausente a natureza de imprevisibilidade necessária aos ganhos eventuais e à isenção legal, sendo, portanto, considerada base de cálculo das contribuições previdenciárias para todos os efeitos legais.

AJUDA DE CUSTO EM DECORRÊNCIA DE MUDANÇA DE LOCAL DE TRABALHO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DE PROVA DA DEFESA.

Cabe à defesa apresentar na impugnação, dentro do prazo legal, as provas que possam comprovar a hipótese excludente de incidência de contribuições previdenciárias prevista no art. 28, § 9º, alínea “g”, da Lei nº 8.212/1991, nos termos dos arts. 15 e 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972.

Ausente prova da efetiva transferência de localidade de trabalho, especificando origem e destino, não é possível a aplicação da excludente legal.

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE PROVAS NO PRAZO LEGAL. GLOSA.

Cabe à defesa apresentar na impugnação, dentro do prazo legal, as provas que possam comprovar alegado crédito de contribuições previdenciárias, nos termos dos arts. 15 e 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972, sob pena de glosa nas compensações efetuadas sem lastro probatório.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PROVAS DOCUMENTAIS. MOMENTO PARA A PRODUÇÃO.

O momento para produção de provas documentais é juntamente com a impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas na legislação pertinente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado do resultado do julgamento em 16/01/2021 (fls. 2032), houve a interposição em 17/01/2022 (fls. 2.034).

a) A ausência de prova cabal da caracterização do fato gerador de obrigação previdenciária viola a necessidade de um robusto conjunto probatório técnico e sistêmico, pois os registros funcionais e dados comprobatórios apresentados demonstram uma prática comum e necessária na alocação da mão de obra em âmbito nacional.

b) A exigência de juntada maciça de documentos para fins de prova viola o critério da razoabilidade probatória, pois é suficiente que a coerência do que se argumenta seja indicada por amostragem ou confirmada por análises de informações sistêmicas diversas (funcionais, contábeis, financeiras, fiscais e previdenciárias).

c) A continuidade das diligências fiscais sem o devido exame dos documentos relacionados às compensações em diversos estabelecimentos viola a segurança jurídica do contribuinte, pois o não reconhecimento das provas já existentes nos autos impede de forma material a declaração da nulidade do lançamento previdenciário.

d) O procedimento fiscal que ignora a documentação técnica e os informes quanto aos estabelecimentos/filiais vinculados (como o estabelecimento/0059-07), viola o princípio da boa-fé e do tecnicismo do labor fiscal, na medida em que tais documentos já se encontravam expressamente disponíveis nos autos e deveriam ser objeto de análise aprofundada.

Diante do exposto, pede-se, textualmente (fls. 2.078):

Aguarda-se, pois, seja o presente **RECURSO** interposto, recebido e regularmente processada, com a consequente e imediata suspensão das vinculadas exigências, até o final julgamento da presente lide administrativa, a teor do disposto no art. 151, III, CTN, até final julgamento, onde, diante de tudo aquilo que restou demonstrado, resultará no cancelamento definitivo do débito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

1 CONHECIMENTO

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria.

Apenas para fins de registro e referência rápida, a impugnação foi parcial, circunstância que não afeta o conhecimento integral das razões recursais e dos respectivos pedidos, porquanto coerentes e conciliados à matéria efetivamente decidida pelo órgão julgador de origem¹.

2 PRELIMINAR

2.1 PRELIMINAR DE NULIDADE

O recorrente pleiteia a anulação tanto do acórdão recorrido proferido pela Delegacia da Receita Judicial (DRJ) quanto do próprio lançamento fiscal, fundamentando o pedido na caracterização de cerceamento de defesa e na nulidade da autuação devido à incerteza e insegurança jurídica.

Para tanto, condensa-se a argumentação ao redor de um núcleo comum, residente na crítica à decisão da autoridade fiscal que, ao conhecer das manifestações e resultados de diligências específicas, recusou-se a analisar documentos estranhos a essas diligências que haviam sido juntados no período de defesa, sob o amparo formalista do artigo 16, inciso III e § 4º, do Decreto 70.235/72.

Sustenta-se que tal postura, ao se apegar a formalismos retrógrados, viola os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, impedindo que a administração pública busque a verdade real e evite a insistência no erro, o que resulta em um lançamento desprovido dos requisitos legais de certeza e liquidez.

Para amparar a tese de cerceamento de defesa, o recorrente destaca que o contribuinte apresentou consistentes documentos ao longo do contencioso administrativo que demonstram a indevida cobrança de parte dos valores, os quais não foram apreciados em sua plenitude pela decisão recorrida. As razões recursais buscam esclarecer que, embora o contribuinte tenha reconhecido e recolhido valores referentes a temas específicos como participação nos lucros (PL e PL2) e honorários suplementares (HS), os demais pontos contestados, a saber, ajuda de custo, pagamentos a contribuintes individuais e glosas de compensações,— foram considerados ilegítimos e mereciam análise profunda. Nessa linha, argumenta-se que a recusa em analisar a prova documental apresentada posteriormente à impugnação inicial, bem

¹ Acórdão-recorrido, fls. 1.973: “Foi apresentada impugnação parcial, não sendo objeto de questionamento os levantamentos PL (participação nos lucros em desacordo – 01/08 a 11/08), PL2 (participação nos lucros em desacordo – 12/08) e HS (honorário suplementar), cujos respectivos pagamentos efetuados foram apropriados (fls. 1038; 1078; 1109; 1957/1958)”.

como a rejeição do critério de amostragem utilizado para demonstrar irregularidades em outras competências, configura uma análise superficial e incompleta do conjunto probatório.

Ainda no desenvolvimento dos argumentos, as razões enfatizam que o processo possui mais de 5.000 páginas, o que refuta a ideia de falta de provas, e aponta a existência de elementos concretos nos autos, como comprovantes de mudança de endereço dos profissionais que receberam ajuda de custo, justificativas jurídicas e contábeis sobre pagamentos a trabalhadores individuais e notas fiscais que legitimam as retenções de 11% utilizadas nas compensações glosadas.

O recorrente invoca precedentes do CARF que determinam a necessidade de complementação de decisões omissas e o enfrentamento de todas as questões de defesa, afirmando que o laconismo e a omissão sobre fatos relevantes caracterizam nulidade por ofensa ao devido processo legal.

Conclui-se, portanto, que a falha em apreciar a prova existente e a dependência exclusiva de momentos formais para a juntada de documentos geraram um lançamento incerto e inseguro, motivando o pedido expresso para que o recurso seja provido, anulando-se a decisão recorrida e, subsidiariamente, o lançamento fiscal em sua totalidade.

Conforme observam Szente e Lachmeyer (Szente et al., 2016):

A observância da prolação de decisões administrativas aos requisitos tanto da lei quanto de direitos fundamentais é necessária para a aceitação dos atos administrativos um exercício legítimo do poder público.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que **“a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário”** e, dessa forma, **o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca do preciso valor do crédito tributário** (AI 718.963-AgR, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430).

A propósito,

por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular.

Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva.

(RE 599194 AgR, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP-01610 RTJ VOL-00216-01 PP-00551 RDDT n. 183, 2010, p. 151-153)

Agustín Gordillo faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do "ônus processual probatório" a envolver atos administrativos em sentido amplo:

Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado.

(Tratado de derecho administrativo. Disponível em http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf, pág. X-26).

A ausência de fundamentação adequada é hipótese de nulidade do julgamento, conforme se observa nos seguintes precedentes:

Numero do processo:35710.003162/2003-29

Turma:Sexta Câmara

Seção:Segundo Conselho de Contribuintes

Data da sessão:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Data da publicação:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Ementa:CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/1991 a 31/01/1998 NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. NULIDADE. É nula a decisão de primeira instância que, em detrimento ao disposto no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, c/c artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e, bem assim, aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, é proferida sem a devida motivação e fundamentação legal clara e precisa, requisitos essenciais à sua validade. Processo Anulado.

Numero da decisão:206-01.727

Decisão:ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em anular a Decisão de Primeira Instância. Ausente ocasionalmente o conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

Nome do relator:RYCARDIO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Numero do processo:19311.720257/2016-71

Turma:Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara:Terceira Câmara

Seção:Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão:Wed Feb 27 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação:Tue Mar 19 00:00:00 UTC 2019

Ementa:Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012 DECISÃO NULA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS QUESTÕES. Merece ser declarada nula a decisão de primeiro grau que não enfrenta todas as questões com potencial de modificar o lançamento, sendo necessário o retorno do expediente à unidade competente, para prolatação de nova decisão, em boa forma.

Numero da decisão:3302-006.576

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para anular a decisão de primeiro grau, por não enfrentamento da alegação de inaplicabilidade do percentual de 75% na multa proporcional devido ao seu caráter confiscatório. (assinado digitalmente) Paulo Guilherme Déroulède - Presidente. (assinado digitalmente) Corintho Oliveira Machado - Relator. Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corintho Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

Nome do relator:CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Ainda que a técnica de julgamento *per relationem* fosse admissível ao órgão julgador de origem, o que não é, tanto por ausência de fundamentação legal, como por incompatibilidade lógica, ainda assim seria necessário que o exame da impugnação refutasse, expressa e especificamente, os documentos juntados pelo impugnante.

Por sua eficácia persuasiva, em relação ao argumento, aponto os seguintes precedentes:

Tema 339/STF

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

Tese 18/STJ

A utilização da técnica de motivação *per relationem* não enseja a nulidade do ato decisório, desde que o julgador se reporte a outra decisão ou manifestação dos autos e as adote como razão de decidir.

RECURSO EM HABEAS CORPUS. OPERAÇÃO SEVANDIJA. INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO INICIAL E DAS PRORROGAÇÕES DA MEDIDA. INIDONEIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Consoante imposição do art. 93, IX, primeira parte, da Constituição da República de 1988, "todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade", exigência que funciona como garantia da atuação imparcial e secundum legis (sentido lato) do órgão julgador. Presta-se a motivação das decisões jurisdicionais a servir de controle, da sociedade e das partes, sobre a atividade intelectual do julgador, para que verifiquem se este, ao decidir, considerou todos os argumentos e as provas produzidas pelas partes e se bem aplicou o direito ao caso concreto.
2. A decisão que autorizou a interceptação telefônica carece de motivação idônea, porquanto não fez referência concreta aos argumentos mencionados na representação ministerial, tampouco demonstrou, ainda que sucintamente, o porquê da imprescindibilidade da medida invasiva da intimidade.
3. Também as decisões que autorizaram a prorrogação da medida não foram concretamente motivadas, haja vista que, mais uma vez, o Juiz de primeiro grau se limitou a autorizar a inclusão de outros terminais a prorrogação das diligências já em vigor e a exclusão de outras linhas telefônicas, nos moldes requeridos pelo Parquet, sem registrar, sequer, os nomes dos representados adicionados e daqueles em relação aos quais haveria continuidade das diligências, nem sequer dizer as razões pelas quais autorizava as medidas.
4. Na clássica lição de Vittorio Grevi (Libertà personale dell'imputato e costituzione. Giuffrè: Milano, 1976, p. 149), cumpre evitar que a garantia da motivação possa ser substancialmente afastada "mediante o emprego de motivações tautológicas, apodíticas ou aparentes, ou mesmo por meio da preguiçosa repetição de determinadas fórmulas reiterativas dos textos normativos, em ocasiões reproduzidas mecanicamente em termos tão genéricos que poderiam adaptar-se a qualquer situação."

5. Esta Corte Superior admite o emprego da técnica da fundamentação per relationem. Sem embargo, tem-se exigido, na jurisprudência desta Turma, que o juiz, ao reportar-se a fundamentação e a argumentos alheios, ao menos os reproduza e os ratifique, eventualmente, com acréscimo de seus próprios motivos. Precedentes.

6. Na estreita via deste writ, não há como aferir se a declaração de nulidade das interceptações macula por completo o processo penal, ou se há provas autônomas que possam configurar justa causa para sustentar o feito apesar da ilicitude reconhecida.

7. Recurso provido para reconhecer a ilicitude das provas obtidas por meio das interceptações telefônicas, bem como de todas as que delas decorreram, de modo que deve o Juiz de Direito desentranhar as provas que tenham sido contaminadas pela nulidade. Extensão de efeitos aos coacusados, nos termos do voto.

(RHC n. 119.342/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 20/9/2022, DJe de 6/10/2022.)

Como observado algures, entendo que as garantias do processo tributário, ainda que (*rectius* ainda mais por ser) administrativo, se aproximam das garantias típicas do processo penal.

No caso em exame, o recorrente elenca, **em termos gerais** (sintéticos), as espécies de provas que entendeu ignoradas. Mencionam-se os tipos de documentos e provas apresentadas pelo contribuinte, bem como a sua pertinência direta para refutar os pontos contestados pela fiscalização. O recorrente argumenta que esses elementos foram ignorados pela decisão recorrida, configurando o cerceamento de defesa.

Os documentos e suas respectivas pertinências são:

- a) **Comprovantes de mudança de endereço:** As razões mencionam a existência de documentos que comprovam a mudança de residência dos profissionais que receberam as "ajudas de custo". A pertinência desses documentos reside em demonstrar a realidade fática dos beneficiários, sugerindo que a natureza dos pagamentos pode não corresponder àquela glosada pela autoridade fiscal, ou que houve irregularidades na caracterização desses recebimentos.
- b) **Justificativas jurídicas e contábeis:** São citadas fundamentações técnicas e legais elaboradas pelo contribuinte referentes aos "pagamentos realizados aos contribuintes individuais". A pertinência aqui é estabelecer que tais trabalhadores, mesmo ocupando cargos de direção, possuem reconhecimento constitucional como "trabalhadores", o que impactaria

diretamente a tributação e a natureza das obrigações previdenciárias associadas a esses pagamentos.

- c) **Notas fiscais:** O texto destaca a juntada de notas fiscais aos autos (inclusive no momento do recurso voluntário). A pertinência específica dessas notas é demonstrar a regularidade dos créditos decorrentes de retenções de 11%. Isso serve para legitimar as compensações que foram glosadas (negadas) pela fiscalização, provando que havia base legal e documental para a utilização desses créditos.

Além desses documentos específicos, o recorrente também defende a pertinência do **critério de amostragem** utilizado durante o procedimento. Embora não seja um documento físico único, a argumentação baseada na amostragem serviria para provar que as irregularidades constatadas em algumas competências (meses) se repetiam em outras, justificando a necessidade de novas diligências para confirmar essa extensão, o que também foi negado pela decisão recorrida. O recorrente sustenta que a soma desses documentos e argumentos, ignorada pela DRJ, torna o lançamento fiscal incerto e sem liquidez.

Porém, as alegações de nulidade, por de ausência de observância da verdade material e de motivação, confundem-se com a alegação de má avaliação do conjunto probatório, porquanto o órgão julgador de origem examinou os argumentos e o quadro fático apresentado ao longo da instrução, de modo a reduzir o ponto do recorrente à irresignação quanto ao resultado dessa análise (suposto *error in judicando*, e não, propriamente, *error in procedendo*). Com efeito, tanto o lançamento como o acórdão-recorrido estão fundamentados, ainda que com sua fundamentação não concorde a parte-recorrente, e, decidindo como decidiu, não cercearam a defesa, nem infringiram o princípio do contraditório, tampouco deixaram de prestar o controle administrativo. Neste sentido: AgRg no AREsp n. 2.697.148/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 5/11/2024, DJe de 7/11/2024.

Especificamente, a análise dos documentos restou prejudicada em razão do fundamento determinante autônomo e suficiente adotado pelo órgão julgador de origem, acerca da inaplicabilidade da isenção a uma espécie de colaborador.

Em verdade, os argumentos coligidos pelo recorrente demonstram insatisfação contra o resultado do julgamento, e não, propriamente, com o modo como ele foi conduzido, isto é, com suposta inobservância de rito, procedimento ou garantia processual. O acórdão está motivado e fundamentado, ainda que com o resultado não concorde o recorrente, e que, eventualmente, eles estejam em desconformidade com o direito federal.

Diante o exposto, reiterado o exame das questões apresentadas no momento oportuno, durante o julgamento de mérito, REJEITO a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, violação do contraditório, contrariedade à ampla defesa e falha na observância do devido processo legal.

Sem outras preliminares, passo ao exame das questões de mérito.

3 MÉRITO

3.1 REGULARIDADE DAS COMPENSAÇÕES. LEVANTAMENTOS GC E GC2 (GLOSAS DE COMPENSAÇÃO).

O recorrente inicia alegando que a decisão recorrida nada acrescentou ao debate, limitando-se a cancelar o labor fiscal originário, com retificações apenas naquilo que era inevitável acolher por força da insistência do contribuinte. Por essa razão, reitera os argumentos já apresentados, na expectativa de que a instância superior os aprecie com isenção e tecnicismo, requerendo o provimento do recurso quanto aos três temas meritórios, dos quais este trecho desenvolve o primeiro: as glosas de compensação relativas aos estabelecimentos /0020-45 e /0059-07.

O argumento central do recorrente quanto às glosas de compensação repousa na premissa de que o próprio relatório fiscal da autuação revela que a glosa não decorreu de um juízo conclusivo sobre a irregularidade das compensações, mas tão somente da alegada falta de comprovação documental pelo contribuinte.

A partir desse diagnóstico, o recorrente sustenta que o ato de juntada de documentos não pode ser considerado o único meio de prova admitido no contencioso administrativo, pois a busca pela verdade material e as exigências legais de certeza e segurança jurídica para validação do lançamento fiscal também legitimam a produção de prova por amostragem e a realização de diligências fiscais como meios eficazes e adequados de prova.

Assim, ao combinar documentos eficazes, demonstração da utilidade de diligências e argumentação sobre a eficácia da prova por amostragem, o contribuinte teria produzido um conjunto probatório eficiente que não poderia ter sido desprezado pela decisão recorrida.

Um segundo argumento incide sobre a inconsistência lógica e jurídica da posição fiscal. O recorrente denuncia que a decisão recorrida validou os créditos de retenção de 11% identificados nas notas fiscais juntadas com a impugnação, mas recusou-se a validar créditos identificados de igual modo nas notas fiscais juntadas em resposta a diligências fiscais e nas que agora acompanham o recurso voluntário.

Ora, sustenta o recorrente, se a linha argumentativa e probatória é a mesma, legitimidade dos créditos de retenção de 11% utilizados em compensações, todas as notas fiscais devem ser analisadas com similar força jurídica, pouco importando o momento processual em que foram juntadas, desde que anterior à decisão de primeira instância.

Os documentos juntados posteriormente à impugnação não inovariam nos autos, mas apenas confirmariam o que já estaria argumentado desde o primeiro momento defensivo,

inclusive com planilhas detalhadas que contemplavam todos os dados relacionados aos créditos utilizados nas compensações glosadas. Pensar de forma diversa, afirma o recorrente, extrapolaria as raias do bom senso, é injurídico e atentatório à eficiência administrativa, além de gerar maiores prejuízos aos cofres públicos pela inócua movimentação da máquina administrativa e pela certa reversão judicial futura das glosas mantidas, com os gravames de sucumbência.

No que tange especificamente ao estabelecimento /0059-07, o recorrente argumenta que a fiscalização afirmou não terem sido apresentados elementos e documentos relacionados aos créditos glosados, quando, na verdade, foram sim apresentados e formalmente juntados, encontrando-se entranhados nos autos. Entre as folhas 1277 e 1591, mais de trezentas laudas contêm cópias de notas fiscais com destaques de retenção de 11%, GFIPs com inserções de créditos e compensações regulares, tudo apto a comprovar a existência de legítimos créditos previdenciários.

Para robustecer a demonstração do erro fiscal, o recorrente transcreve argumentação anterior de maio de 2017, na qual elencou detalhadamente os documentos apresentados: mapas em planilhas Excel com análise dos créditos de dezembro de 2004 a dezembro de 2008, mapa de retenção e compensação, histórico de compensações realizadas, documentos caracterizadores de vínculo histórico de compensação cujos créditos utilizados em 2008 remontam a 2004, e documentos demonstrativos das compensações regulares nas competências de fevereiro, maio, novembro e dezembro de 2008. A fiscalização, contudo, teria insistido na inverdade de que não haveria provas nos autos, o que, na avaliação do recorrente, convergiria para a caracterização de insegurança jurídica e incerteza fiscal do lançamento, tornando-o nulo de pleno direito.

Diante disso, requer o cancelamento integral do lançamento no que se refere à filial /0059-07.

Quanto ao estabelecimento /0020-45, o recorrente observa que a própria Informação Fiscal de agosto de 2021 reconheceu a existência de legítimos créditos de retenção de 11% e a regularidade das compensações em algumas competências, abril de 2008 e parcialmente dezembro/13º de 2008, e integralmente de maio a outubro de 2008. As demais competências, porém, i.e., janeiro, fevereiro, março e novembro de 2008 integralmente, e abril e dezembro/13º parcialmente, também deveriam ter suas glosas revertidas, tanto pela documentação já juntada quanto pelas notas fiscais anexas ao recurso, numeradas como 596, 599, 600, 601, 603 e 608.

O recorrente extrai do próprio relatório fiscal a legislação aplicável, que exige duas condições para a legitimidade da compensação: que a retenção esteja declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal e que esteja destacada na nota fiscal. Ambas as exigências, afirma, estão provadas nos autos.

Como exemplo concreto, cita a nota fiscal nº 0547, juntada à folha 941, com destaque de retenção de R\$ 64.031,60 para a filial /0020-45 em março de 2008; os resumos de GFIP as folhas 937/939, que declaram o exato valor de R\$ 64.031,60 como crédito de retenção de

11%; e a GPS à folha 942, no código 2631, completando o conjunto documental necessário à demonstração da regularidade. Adicionalmente, as notas fiscais anexas relativas a novembro de 2008 alcançam somatória de valores retidos de R\$ 925.783,61, valor mais do que suficiente para validar as compensações glosadas para novembro, dezembro e 13º de 2008, que totalizam R\$ 692.370,96.

Por fim, o recorrente inverte o ônus da argumentação fiscal: é o fisco que deve demonstrar a irregularidade da compensação para legitimar as glosas, e não o contrário. Na espécie, não há qualquer certeza quanto à irregularidade, sequer por presunção, enquanto o contribuinte, com base em argumentação e comprovação documental, demonstra serem legítimas as compensações. As dúvidas geradas pelo labor fiscal apenas reforçam as possibilidades de cancelamento da cobrança, dado os elevados níveis de incerteza jurídica que ostenta. O recorrente reafirma que a documentação relacionada à filial /0020-45 está à total disposição para diligências fiscais in loco, caso se entenda necessário complementá-la, mas não se pode admitir nova exigência de apresentação de documentos pelo contribuinte. Em síntese, requer o provimento do recurso para que todas as glosas de compensação sejam revertidas e excluídas na sua totalidade, reconhecendo-se a improcedência da autuação tanto em relação à filial /0059-07 quanto à filial /0020-45.

Ocorre que a deficiência na instrução probatória a cargo do recorrente, nas fases de fiscalização e de impugnação, está bem registrada nesses autos.

Ao examinar os levantamentos GC e GC2 referentes à glosa de compensação, o órgão julgador de origem iniciou recordando que, conforme o Relatório Fiscal, a glosa aplicada aos estabelecimentos 15.102.288/0020-45 e 15.102.288/0059-07 decorreu da falta de documentação comprobatória para legitimar os créditos de saldo de compensação trazidos de competências anteriores.

Segundo compreendeu, em sede de defesa, a impugnante teria reconhecido que a glosa não se baseara em um juízo de valor sobre a irregularidade da compensação, mas sim na falta de comprovação documental, prometendo apresentar planilhas e documentos que alicerçassem os dados. Devido à juntada dessa documentação apenas na fase de defesa, o julgamento foi convertido em diligência para manifestação da autoridade lançadora.

Na primeira manifestação da autoridade lançadora, verificou-se que, para o estabelecimento 15.102.288/0059-07, não foi apresentada nenhuma documentação comprobatória, enquanto para o estabelecimento 15.102.288/0020-45 a documentação foi considerada incompleta.

Especificamente, apontou-se a ausência de contratos de prestação de serviços para verificação da base de cálculo da retenção, a falta de totalidade das notas fiscais constantes nos mapas de estoque de retenção a partir de março de 2008, e a ausência de comprovação dos valores abatidos das retenções referentes ao recolhimento por subempresas. Concluiu-se que a

certeza da origem e dos valores dos créditos estava prejudicada, pois as GPSs e GFIPs entregues refletiam retenções, mas não comprovavam a origem dos créditos.

Diante disso, o contribuinte manifestou-se, alegando que a exigência de contratos era descabida e listando notas fiscais específicas para a filial 0020-45. Quanto à filial 0059-17, reconheceu não ter apresentado a documentação, justificando-se pelo uso do critério de amostragem e pela afirmação de que a documentação estava à disposição da fiscalização para diligências. O órgão julgador de origem, concordando que os contratos não são requisitos legais para a compensação e esclarecendo que a apresentação parcial de notas fiscais não impede o aproveitamento dos créditos das notas apresentadas, converteu novamente o julgamento em diligência.

Na segunda diligência, a autoridade lançadora elaborou relatório detalhado confirmando que as normas legais não exigem contratos e que a apresentação parcial de notas fiscais permite o aproveitamento dos créditos, desde que atendidos os requisitos de destaque e declaração em GFIP. Com base nisso, foram validados valores de retenção identificados de forma inequívoca nas notas fiscais apresentadas e declaradas em GFIP, resultando em retificação parcial do lançamento para a filial 0020-45. Contudo, para a filial 15.102.288/0059-07, a autoridade manteve a glosa integral, pois a impugnante reconheceu não ter apresentado os documentos solicitados durante a ação fiscal nem no prazo de impugnação.

O órgão julgador de origem fundamentou a manutenção da glosa para a filial 0059-07 no fato de que, tratando-se de prova de defesa, não é lícito ao contribuinte alegar amostragem ou que a documentação estaria à disposição da fiscalização, uma vez que os motivos de fato e de direito, pontos de discordância e provas devem ser apresentados na impugnação dentro do prazo legal, nos termos do Decreto nº 70.235/1972. Argumentou-se que os documentos acostados entre as folhas 1277 e 1591 foram juntados de forma intempestiva, após o prazo de defesa e após a análise dos documentos iniciais, não sendo aptos a demandar nova diligência sob pena de gerar um ciclo interminável motivado por desídia do contribuinte. Assim, concluiu-se que o lançamento referente a essa filial não merece reparos.

Quanto à filial 0020-45, após a retificação parcial, o contribuinte apresentou manifestação genérica, alegando apenas que os documentos já juntados eram suficientes para baixar os valores mantidos nas competências de abril de 2008 e do décimo terceiro salário de 2008, além das mantidas integralmente em outras competências. O órgão julgador de origem considerou essa manifestação genérica, pois não identificou os pontos de discordância com os novos cálculos efetuados após as diligências, mantendo assim a planilha de retificação sem novos reparos.

O acórdão finaliza registrando a retificação efetuada apenas para a filial 15.102.288/0020-45, com exclusão de valores em diversas competências de 2008, enquanto os valores da filial 15.102.288/0059-07 foram integralmente mantidos.

O total original do débito foi de R\$ 6.028.404,74, sendo excluídos R\$ 672.727,28 e mantidos R\$ 5.355.677,46. Diante do exposto, o órgão julgador de origem votou pela procedência parcial da impugnação, mantendo em parte o crédito tributário no valor de R\$ 5.355.677,46, e observando os pagamentos apropriados já realizados pelo contribuinte.

Desse modo, identificada a deficiência instrutória de responsabilidade do recorrente, é impossível reverter as conclusões a que chegou o órgão julgador de origem.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

3.2 LEVANTAMENTOS AC E AC2 (AJUDA DE CUSTO)

Postula-se a revisão da decisão recorrida para que seja excluída da cobrança autuada a verba titulada "ajuda de custos", sob o fundamento de que a prova produzida fora suficiente à caracterização de sua natureza não remuneratória, ou, subsidiariamente, que se reconheça a falta de segurança jurídica e a incerteza que revestem a autuação, cancelando-a na íntegra.

Alegou o recorrente que a decisão recorrida se limitara a negar, de forma genérica, a consistência probatória, quando, em verdade, o conjunto documental oferecera elementos de convicção bastantes à demonstração de que a verba se tratava de "ajuda de custos — reaparelhamento", verba que, por força do disposto no artigo 28, parágrafo 9º, alínea "g", da Lei 8.212/1991, não atraía a incidência contributiva previdenciária.

Para tanto, sustentou o contribuinte que a prova documental se compusera de contratos de locação dos endereços ocupados pelos profissionais que houvessem recebido tais verbas, firmados em nome deles, dos gestores do empreendimento ou da própria pessoa jurídica empregadora, além dos registros funcionais e sistêmicos inerentes aos cadastros de eventos e rubricas de folha de pagamento, que indicassem a alteração do local de atuação profissional do trabalhador vinculado. Acresceu a isso a própria natureza da atividade empresarial da recorrente, que, no exercício de 2008, mantivera obras em andamento por todo o país, circunstância que tornaria não apenas plausível, mas necessária, a alocação de mão de obra em localidades diversas, com a consequente liberação da ajuda de custo. Ademais, arguiu que o valor debatido não representava, na cobrança total da autuação daquele ano, sequer um por cento do total recolhido aos cofres previdenciários, dado que, se interpretado como indutor, descartaria qualquer intenção de elisão fiscal por parte do contribuinte.

Quanto à resistência da decisão recorrida, registrou o recorrente que esta desqualificara os contratos de locação sob a alegação de que poucos estiveram em nome do próprio trabalhador, e que mesmo esses não haviam sido considerados, ao passo que reputara os registros funcionais como produzidos unilateralmente, portanto imprestáveis como prova, ainda que tais registros houvessem gerado informações a diversos órgãos de controle, como a Receita Federal do Brasil, por meio de declarações fiscais, o Ministério do Trabalho, por intermédio da

RAIS, além de órgãos públicos municipais e estaduais e formalidades perante os próprios contratantes.

Contudo, rebateu o contribuinte que os registros sistêmicos funcionais, harmonizados com os locais de obras e empreendimentos realizados, demonstravam uma prática comum e necessária na alocação da mão de obra, oferecendo, com bom senso e isenção, um conjunto probatório eficaz a infirmar a configuração do fato gerador de obrigação previdenciária, inadequadamente desconsiderado pela decisão recorrida.

No tocante ao critério probatório, esclareceu o recorrente que utilizara o método de amostragem, absolutamente viável na espécie em que se verificavam centenas de registros e pagamentos vinculados, não havendo lógica na exigência de juntada de milhares de documentos para se provar algo que, por amostragem, já indicasse coerência argumentativa, e que pudesse ser confirmado mediante diligências fiscais, com análises de informações sistêmicas diversas em distintos bancos de dados, sejam funcionais, contábeis, financeiros, fiscais, previdenciários, de apoio ou logísticos. Os movimentos funcionais, reiterou, indicavam os registros oficiais atinentes aos locais de trabalho para os quais os trabalhadores houvessem sido transferidos, registros esses que atraíam, nos correspondentes controles funcionais, os pagamentos da ajuda de custo, internamente denominada despesas de reaparelhamento.

Insistiu, portanto, na importância de tais registros, porquanto indicassem, de maneira oficial e não manipulada, a movimentação dos trabalhadores em razão de mudanças de seus locais de trabalho, realidade que, sequer apreciada em detalhe pela decisão recorrida, poderia vir a sê-lo pelo CARF, na altivez de seus pronunciamentos.

Quanto à resposta fiscal que a decisão recorrida chancelara, transcreveu o recorrente dois excertos: o primeiro, no qual se afirmara que os registros extraídos do RH apontavam a movimentação dos empregados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, sem os respectivos endereços, e que mudança de local de trabalho não significaria necessariamente mudança de domicílio, mas simples deslocamento; o segundo, no qual se sustentara que os contratos de locação poderiam coincidir com os locais em que a empresa realizava obras, porém não se prestariam a comprovar a mudança de domicílio dos empregados.

Contrapondo-se, argumentou o contribuinte que não seria razoável acolher tais afirmativas, porquanto somente houvessem recebido a específica verba os profissionais que efetivamente fossem transferidos de seu anterior local de trabalho, transferência essa que, inclusive nos registros funcionais, indicara a mudança de domicílio, e que os contratos de locação corroboravam tal argumentação, inclusive com alguns firmados em nome do próprio trabalhador transferido.

Além disso, informou o recorrente que produzira um demonstrativo detalhado em planilha eletrônica, com elementos separados e titulados nominalmente, a convergir para a constatação de que a verba somente fora paga quando houvesse mudanças de endereço de trabalhadores para novos trabalhos junto ao empregador. Tal planilha permitia o cruzamento

entre os trabalhadores considerados na autuação e as movimentações de CNPJs e contratos de locação, podendo seus dados serem manipulados e filtrados pela fiscalização para viabilizar, com maior precisão, os confrontos de mudanças de endereço com as localidades filiais e os contratos locatícios. A respeito dos pagamentos ocorridos mais de uma vez, esclareceu que estes não retiravam a natureza da verba, porquanto envolvessem situações especiais que exigiram custeio correspondente maior, em razão da peculiaridade das poucas hipóteses em que se verificassem.

Por fim, reiterou o contribuinte manter à disposição do fisco a plenitude de sua documentação para quaisquer novas análises por meio de diligências fiscais hábeis, postulação que deixou expressamente formulada. Assim, esperava que fossem revistas as conclusões da decisão recorrida, reconhecendo o CARF que houvesse nos autos um conjunto probatório eficaz e apto ao provimento do recurso, com a exclusão da cobrança sobre a base "ajuda de custo", sem prejuízo da possível realização de diligências *in loco*.

Subsidiariamente, postulou o reconhecimento da falta de segurança jurídica e da incerteza de que se revestia a autuação, cancelando-a na íntegra, em harmonia com os primados do bom direito.

Analisadas as alegações em confronto com os fundamentos adotados pelo órgão julgador de origem, com apoio na documentação juntada e na estratificação realizada, entende-se faltar às razões recursais a indicação analítica e específica a relacionar cada um dos componentes do acervo probatório à inferência de que houve mudança de domicílio pelos beneficiados, individualmente considerados.

Como se lê no acórdão-recorrido, ao analisar-se os levantamentos denominados AC e AC2, que versavam sobre pagamentos classificados pela empresa como ajuda de custo ou reaparelhamento, concluiu-se que não restara comprovada a mudança do local de trabalho para cada um dos beneficiários da verba, os quais estivessem individualmente relacionados em extensa lista anexa.

Embora a impugnante houvesse juntado diversos contratos de locação em sua defesa, o julgador observou que a maioria desses documentos apresentaria vícios formais, como a ausência de assinaturas de testemunhas ou do locador, ou ainda que estivessem firmados em períodos diversos dos pagamentos ou fora do período fiscalizado, de modo que apenas quatro contratos permanecessem sem vícios aparentes, mas que, por si sós, não seriam hábeis a demonstrar a efetiva mudança de endereço do trabalhador.

Além disso, o órgão julgador de origem considerou que a empresa não trouxera aos autos qualquer documento idôneo que comprovasse a transferência de localidade de trabalho, indicando origem e destino para cada pagamento, e que as cópias de telas de sistemas informatizados, por serem elaboradas unilateralmente pela empresa e carecerem de especificação de origem e destino, não possuíam segurança quanto ao período de sua inclusão, sendo, portanto, imprestáveis para tal fim.

Quanto às ocorrências de múltiplos pagamentos, o julgador rejeitou as justificativas alternativas apresentadas pela empresa, que ora atribuíam tais pagamentos a múltiplas transferências, ora a "situações especiais" que exigiriam custeio maior, pois nenhuma dessas motivações restara comprovada e apenas a primeira hipótese encontraria respaldo legal na legislação previdenciária vigente.

O órgão julgador de origem enfatizou ainda que, tratando-se de prova de defesa, não seria lícito ao contribuinte alegar critério de amostragem ou que a documentação estaria à disposição da fiscalização para futuras diligências, uma vez que os motivos de fato e de direito, bem como as razões e provas que possuísse, deveriam ser apresentados na impugnação dentro do prazo legal, sob pena de preclusão, salvo nas expressas exceções de força maior, fato superveniente ou contraposição a fatos posteriores, hipóteses que não se configuravam no caso.

No que tange aos levantamentos GC e GC2, relativos à glosa de compensação, o órgão julgador de origem constatou que, para um dos estabelecimentos, não fora apresentada nenhuma documentação comprobatória, enquanto para o outro a documentação apresentada fora incompleta, pois faltaram contratos de prestação de serviços necessários à verificação da base de cálculo de retenção, bem como a totalidade das notas fiscais constantes dos mapas de estoque e a comprovação dos valores abatidos referentes ao recolhimento por subempreiteiras.

Embora a autoridade lançadora houvesse, em diligência posterior, retificado o lançamento para a filial que apresentara documentos parciais, validando os valores de retenção conforme as notas fiscais e declarações em GFIP que estivessem inequivocamente identificadas como origem dos créditos, o órgão julgador de origem manteve o lançamento integralmente para a outra filial, pois a impugnante houvesse reconhecido expressamente não apresentar a documentação solicitada, justificando tal omissão pela amostragem e pela disponibilidade futura dos documentos, argumento que o julgador reputou inadmissível por violar o princípio da preclusão e por gerar um ciclo interminável de diligências motivado pela desídia do contribuinte.

Finalmente, o órgão julgador de origem rejeitou a impugnação genérica apresentada pelo contribuinte contra os novos cálculos efetuados após as diligências, porquanto esta não identificaria os pontos específicos de discordância, de modo que a planilha de retificação parcial, que excluísse apenas parte dos valores glosados para uma das filiais, merecesse ser mantida.

Assim, o julgador seguiu pela procedência parcial da impugnação, determinando a retificação do débito apenas para a filial que houvesse comprovado parcialmente os créditos, enquanto mantivesse integralmente o crédito tributário em litígio referente à outra filial e aos valores não comprovados, resultando em um montante final de crédito mantido que superasse cinco milhões de reais, e ordenando que se observassem os pagamentos apropriados já realizados para a correção do débito retificado.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

3.3 LEVANTAMENTO PE (PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES)

O recorrente pleiteia o provimento do recurso, com a reversão da decisão recorrida e o cancelamento do levantamento PE, sustentando, para tanto, que a Participação nos Lucros dos Administradores não deve sofrer incidência de contribuição previdenciária, porquanto não ostenta natureza remuneratória. Desenvolve o argumento em múltiplas frentes, que se articulam de modo complementar e progressivo, conforme se descreverá.

Primeiramente, argui o recorrente que, na eventualidade de se entender que a forma da Participação nos Lucros dos Administradores ainda carecia de devida regulamentação, não se prestando a tanto a Lei 6.404/76, com as alterações da Lei 9.457/97, tal circunstância deveria ser considerada à luz da jurisprudência consolidada do STJ, segundo a qual, ainda antes de qualquer regulamentação, a incidência da contribuição previdenciária já seria indevida, porquanto a previsão constitucional já estabelecia a natureza não salarial da verba. Com efeito, a Medida Provisória 794/94 apenas enfatizara o que a Constituição já dispusera, ou seja, que os valores relativos à participação nos lucros não possuíam caráter remuneratório, de sorte que, inexistindo regulamentação da forma, a Participação nos Lucros não adquiriria natureza salarial ainda assim.

Ademais, reitera o recorrente a efetiva distinção entre a verba debatida e a remuneração propriamente dita recebida pelos profissionais relacionados na autuação. Sobreleva registrar, a esse propósito, que o próprio Fisco identificara e apontara, no relatório fiscal da originária autuação, que houvera a remuneração aos administradores em decorrência do trabalho destes, a qual fora tributada na condição de contribuinte individual, em momento distinto ao do recebimento da Participação nos Lucros. Por não ter havido questionamento algum acerca da existência da remuneração normal, nem mesmo no âmbito da decisão recorrida, tratar-se-ia de situação incontroversa, isto é, existira a remuneração e, também, a Participação nos Lucros, em momentos e com fundamentos diversos.

Corroborar essa distinção, conforme o recorrente assevera, a harmonia da Ata de Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária de 29/04/2008, particularmente no trecho que aprovara a participação estatutária dos administradores referente ao exercício de 2007, no valor de R\$ 12.500.000,00. Tal montante correspondia, no seu todo, exatamente ao que fora pago aos profissionais relacionados no quadro do item 04.1 do Relatório Fiscal, fato igualmente incontroverso, que demonstraria, de forma juridicamente segura, que a verba teria origem diversa da remuneração por contraprestação de serviços, argumento este que a decisão recorrida não enfrentara diretamente.

Outrossim, o recorrente recorda que já apresentara, à época do procedimento fiscal prévio à autuação, o argumento de que a Participação Estatutária dos Administradores tinha previsão nos §§ 1º e 2º do art. 152 da Lei das S/A, sendo específica para administradores e não se aplicando a empregados. Tais dispositivos legais distinguiriam a participação nos lucros do administrador de sua remuneração anual e determinariam, inclusive, que a remuneração anual constituiria um limitador para o valor a ser atribuído a título de participação nos lucros.

Realmente, o ganho sobre a lucratividade, calculado com base em resultados econômicos positivos, diferiria da remuneração recebida no curso do ano, esta última recebida em contraprestação aos serviços prestados e normalmente levada à tributação previdenciária.

Acrescenta, ainda, o recorrente uma diferença estrutural relevante, qual seja, a de que, havendo prejuízo, não haveria participação nos lucros pelo administrador, ao passo que, no caso de uma PLR celetista, poderia haver a participação do empregado nos resultados, mesmo com a falta de lucro, o que evidenciaria a natureza distinta das duas verbas.

Nessa esteira, invoca o recorrente o art. 195, I, alínea 'a', da Constituição Federal, que relaciona o pagamento de contribuições sociais com o trabalho, dispondo que a seguridade social seria financiada, dentre outras fontes, pela empresa, com incidência sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe prestasse serviço, mesmo sem vínculo empregatício. A linha a ser seguida, portanto, para se verificar sobre quais parcelas incidiria a contribuição, seria aquela traçada pelos arts. 195, I, 'a', da CF e 22, caput, da Lei 8.212/91, que imporiam, como requisito, que o pagamento fosse destinado a remunerar o trabalho efetivamente prestado, fosse ele realizado por empregados ou não.

Pela mesma razão, sublinha o recorrente que idêntico caminho fora adotado quanto ao contribuinte individual, incidindo contribuições sobre os valores que este recebesse, destinados a remunerar os serviços prestados, conforme os arts. 22, III, e 28, III, ambos da Lei 8.212/91, que se referem, respectivamente, ao total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados contribuintes individuais e à remuneração auferida pelo contribuinte individual, observado o limite máximo legal.

As características da verba em questão, mormente pela sua eventualidade, evidenciariam, segundo o recorrente, sua dissociação com o trabalho prestado, porquanto os valores pagos não se prestavam a remunerar diretamente o trabalho, representando, ao contrário, um plus, de sorte a reter e valorizar aqueles que exerciam, com qualidade, cargos de confiança. Não obstante os administradores não possuíssem vínculo empregatício, exerciam funções de forma periódica, respondendo pelos atos tomados na empresa, o que justificaria a participação no capital da empresa por meio do pagamento da Participação nos Lucros, mecanismo que possuiria finalidade social, em razão de sua perspectiva de distribuição de riquezas a quem trabalhava e oferecia lucratividade.

A Participação nos Lucros, portanto, seria medida que visaria à melhoria da condição social e ao reconhecimento da força de trabalho no crescimento econômico da empresa, buscando solucionar a questão que surge da relação entre capital e trabalho, através da valorização e estímulo à lucratividade, nos termos do art. 7º, XI, da CF. Nítido seria, assim, que a apuração e o creditamento ou pagamento dessa específica verba não decorreria simplesmente da contraprestação dos serviços, tanto mais porque os beneficiários já tinham os seus ganhos mensais decorrentes da contraprestação de serviços levados à contribuição previdenciária de

forma absolutamente normal e legal, o que muito diferiria da Participação Estatutária, que decorreria do lucro auferido pela empresa.

Por fim, conclui o recorrente que a forma de retribuição econômica debatida, decorrente da lucratividade, não se enquadraria no tipo fiscal definido na Lei 8.212/91 como caracterizador da base de incidência previdenciária, que pressupõe a contraprestação econômica ao exercício em si da prestação de serviços remunerada, argumento este que não fora sequer aventado na decisão recorrida. Assim, além da proteção constitucional ao termo "trabalhador", seria de se reconhecer que a natureza da verba não se harmonizaria com o tipo fiscal a integrar a base de incidência previdenciária, já que, na verdade, decorreria dos níveis de ganho empresarial de lucratividade, situações jurídicas nitidamente distintas, que não poderiam se confundir como parecera ter ocorrido no bojo da autuação, erroneamente chancelada pela decisão recorrida.

De todo modo, reserva o recorrente, caso superados os argumentos até então expendidos, uma terceira frente argumentativa, fundada na efetiva eventualidade dos pagamentos, que, igualmente, impediria a incidência previdenciária, conforme seria desenvolvido no tópico subsequente.

O recorrente avança, nesta segunda frente argumentativa, para sustentar a não integração ao salário-de-contribuição das verbas pagas a título de Participação nos Lucros dos Administradores em razão da eventualidade do ganho, pleiteando, para tanto, que o levantamento/PE fosse cancelado e excluído do mundo jurídico para toda e qualquer finalidade legal. Desenvolve o argumento em três linhas principais, que se articulam de modo complementar e progressivo, conforme se exporá adiante.

Primeiramente, assevera o recorrente que as contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social, criadas pelo artigo 195, incisos I e II da Constituição da República, e instituídas pelos artigos 20, 21 e 22 da Lei nº 8.212/91, devidas pelos segurados e empresa, possuíam como fato gerador a remuneração paga ou creditada pelos serviços ao segurado obrigatório do Regime Geral da Previdência Social. O contribuinte sofrera, portanto, a autuação em face do inadimplemento de contribuições sociais incidentes sobre supostas verbas salariais que não integraram a GFIP da empresa, interpretação fiscal que se mostraria incorreta e eivada de vícios.

Decorreria tal incorreção, além do quanto já argumentado nos tópicos anteriores, pelo fato de que as verbas exigidas no Auto de Infração seriam importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e completamente desvinculados dos salários. Bastaria a análise do quadro apresentado no Relatório Fiscal, item 4.1, para se constatar existir apenas um pagamento anual a cada profissional relacionado, evidenciando-se a eventualidade argumentada neste tópico. Seria indiscutível a eventualidade desta verba, de igual modo, e seu recebimento dependeria das variáveis dos resultados operacionais e empresariais, o que, apenas por estas afirmativas, já revelaria os equivocados caminhos pelos quais trilhou a decisão administrativa recorrida.

A decisão recorrida, conforme o recorrente transcreve, considerara que a lei não trazia o conceito de verba de natureza eventual, mas estabelecia seus contornos, buscando o termo afastar os valores recebidos pelo empregado que não fossem destinados a retribuir o trabalho. Excluir-se-iam, da base de cálculo das contribuições previdenciárias, todos os ganhos para os quais o empregado não empenhasse seus esforços trabalhistas com o objetivo de recebê-los, de forma imediata ou diferida, reforçando-se a característica de imprevisibilidade da ocorrência de seu fato motriz, devendo estar relacionada à incerteza do pagamento, fator alheio à vontade do empregado.

Desta forma, seria a imprevisibilidade que afastaria a característica de retribuição do trabalho e, por consequência, do conceito de base de cálculo da contribuição previdenciária. Se o empregado não tivesse a certeza da ocorrência da situação prevista como motivadora do pagamento desta verba, não empenharia seus esforços trabalhistas com fundamento na remota hipótese de vir a receber esta verba. Por outro lado, se o empregador tivesse a certeza, ou pelo menos a expectativa, de receber um valor monetário ao cumprir determinadas condições, esta situação geraria nele a previsibilidade de que seu trabalho seria retribuído, mesmo que de forma diferida, mesmo que em uma única vez, como uma poupança que já lhe pertencesse, mas dela ainda não pudesse dispor, mas poderia em um momento futuro.

Consideraria, assim, a decisão recorrida, incorreto qualquer entendimento no sentido de que a eventualidade somente deixaria de se configurar com a repetição do referido pagamento, pois tal entendimento levaria à absurda conclusão de que não haveria fato gerador no primeiro salário pago ao empregado recém-contratado, nem na primeira vez que ele recebesse o décimo terceiro salário. A natureza da verba não se transmutaria com a mera repetição, mas com a previsibilidade do seu recebimento.

Contudo, o recorrente reputa prolixas e distantes da realidade dos autos as considerações decisórias recorridas acima transcritas, que não se amoldariam ao quanto fora argumentado pelo contribuinte a este respeito em sua impugnação. Salientaria, neste sentido, que a rubrica em questão fora paga excepcionalmente como retribuição econômica sobre resultados positivos alcançados pela atuação de tais profissionais no desenvolvimento da atividade empresarial da ora impugnante. Seriam, portanto, pagamentos eventuais, que poderiam não ocorrer, por exemplo, no caso de prejuízo da empresa, e, em assim sendo, deveriam ser expressamente excluídos do salário-de-contribuição, nos termos do item 07 da alínea e do §9º do artigo 28 da Lei 8.212/91.

Disporia o referido dispositivo que não integravam o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente, as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário. Ressaltaria, novamente, o recorrente, que em todo o período fiscalizado houvera um único pagamento da verba ora combatida, sob a ótica individualizada dos profissionais relacionados no quadro do item 4.1 do Relatório Fiscal. Demonstraria essa assertiva, de forma efetiva, a excepcionalidade e eventualidade da verba em comento.

Não enfrentariam as afirmativas da decisão recorrida esta particularidade e, no máximo, até chegariam a validar o posicionamento do contribuinte, pois a variável do lucro empresarial, por si só, tornaria sim eventual a possibilidade de ganho desta verba por parte dos administradores contribuintes individuais. Consoante a verificação da transposição do caso concreto para o abstrato, poderia concluir-se que a verba paga aos administradores referia-se a determinado estímulo oferecido pela empresa, com o intuito de merecimento pelos bons resultados alcançados ao longo da relação contratual existente entre as partes, baseado em positivos resultados alcançados na atividade empresarial.

Por força do exposto, os valores pagos aos relacionados contribuintes individuais não restariam caracterizados pela habitualidade, enquadrassem-se no conceito de ganhos eventuais previsto nos dispositivos legais acima transcritos como não integrantes dos fatos geradores de contribuições previdenciárias e, portanto, livres da incidência das referidas exações, diferentemente do concluído na decisão recorrida que mereceria, em razão, ser revista por este CARF.

Revestindo-se a verba supostamente devida, conforme demonstrado, de ganhos eventuais pelos positivos resultados alcançados nos níveis de lucratividade empresarial, não deveria o referido valor ser tratado pela Receita Federal do Brasil como remuneração paga ou creditada a qualquer título pela empresa, conforme o disposto no inciso I, artigo 214, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Não seria outro o posicionamento externado pelo teor da Consulta Técnica Interna nº 536, da GEX-Belo Horizonte, do ano de 2004, cuja ementa dispunha que o pagamento de verba de forma eventual e desvinculada do salário não caracterizava a ocorrência de fato gerador de contribuição previdenciária. Ressalta, contudo, que a expressão expressamente desvinculados do salário por força de lei, constante no artigo 214, §9º, V, j, referia-se ao vocábulo abono e não aos ganhos eventuais, que prescindiam desta característica, conforme era possível observar do texto da Orientação Normativa SPS nº 8, de 21/03/97, que consolidava as orientações normativas emanadas da Secretaria da Previdência Social.

Disporia, nesta orientação, que integravam o salário-de-contribuição, entre outras, as gratificações habituais pagas a qualquer título, por ajuste expresso ou tácito, bem como os abonos de qualquer natureza, salvo exclusão legalmente expressa.

Não obstante as gratificações eventuais e pagas por liberalidade do empregador se caracterizassem verba não remuneratória e, portanto, não estivessem sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias, a partir de 22/05/98 não haveria incidência, expressamente, conforme bem explicaria o item 8 do Capítulo 2 do Título 3 do MAFISC.

Ressaltaria, outrossim, o recorrente, que a expressão ganhos eventuais, do item 7, da alínea e, do §9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91 e do inciso XV, do §9º, do artigo 214 do Decreto 3.048/99, referia-se à eventualidade de ganhos em relação ao segurado e não à empresa, não pressupondo um direito, mas sim, uma liberalidade.

Assim, e diferentemente do decidido em primeira instância, que deveria ser revisado por este Colegiado, restaria incontroverso que não havia previsão legal para a incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago, pela empresa, a título de ganho eventual, aos seus trabalhadores, mesmo que aos administradores, fato este que determinaria, de forma incontestada, a inexistência do crédito constituído por meio da indigitada autuação.

No julgamento do Recurso Especial 1.182.060, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) examinou questões postas em mandado de segurança preventivo impetrado por empresas regidas pela Lei nº 6.404/1976 contra a incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas específicas.

Observo que a a Primeira Turma do STJ, sob relatoria do Ministro Sérgio Kukina, julgou inicialmente o REsp em 7 de novembro de 2023, com publicação no DJe em 23 de novembro de 2023 (RSTJ vol. 271, p. 259). Apreciou-se o cabimento de contribuição previdenciária sobre participação nos lucros e resultados distribuídos a administradores não empregados (contribuintes individuais) e sobre valores vertidos a planos de previdência privada complementar (aberta e fechada).

Naquela oportunidade, os fundamentos adotados foram: (a) distinção entre regimes jurídicos tributários de segurado empregado e contribuinte individual; (b) caráter remuneratório da distribuição de lucros a administradores sem vínculo empregatício, integrando o salário-de-contribuição nos termos do art. 28, III, da Lei 8.212/1991, alinhado à jurisprudência do CARF; e (c) revogação tácita parcial do art. 28, § 9º, "p", da Lei 8.212/1991 pelo art. 69, § 1º, da LC 109/2001, que exclui incidência de contribuições sobre valores destinados a previdência complementar sem distinção, aplicando-se a diretriz hermenêutica do art. 2º, § 1º, da LINDB.

Em resultado, concluiu-se que pela incidência de contribuição previdenciária sobre lucros a administradores contribuintes individuais; e pela incidência sobre valores a planos de previdência complementar. O acórdão deu parcial provimento ao apelo especial, por unanimidade, excluindo a incidência sobre planos de previdência privada.

Posteriormente, em sucessão aprimoradora, os Embargos de Declaração opostos ao REsp (EDcl no REsp 1.182.060/SC) foram julgados pela mesma Primeira Turma, relator Ministro Sérgio Kukina, em 19 de março de 2024, com publicação no DJe em 22 de março de 2024. Estava sendo julgado omissão no acórdão embargado quanto à repetição de indébito. Reconheceu-se o direito à repetição dos valores indevidamente recolhidos, com atualização monetária nos termos da lei de regência e observância da prescrição quinquenal. O acórdão acolheu os embargos com efeitos modificativos (infringentes), por unanimidade, nessa extensão.

Assim, a resultante final do julgamento, aprimorada pelos embargos, confirmou a exclusão da incidência previdenciária sobre valores a planos de previdência complementar, mais o direito à repetição do indébito pago, atualizado e prescrito quinquenalmente, mantendo a tributação sobre lucros a administradores não empregados.

Tal argumentação me parece convincente e persuasiva.

Inicialmente, observo que o ponto de partida da análise é a qualificação jurídica dos administradores sem vínculo empregatício como segurados obrigatórios da Previdência Social, enquadrados na categoria de contribuintes individuais, nos termos da legislação de custeio. Nessa condição, não se cuida de sujeitos estranhos ao sistema, mas de pessoas físicas cuja atividade de administração empresarial é juridicamente relevante para fins previdenciários e que, por isso, não podem ser colocadas na mesma posição de meros titulares de capital que apenas auferem retorno do investimento.

Assim, a distinção estrutural entre o segurado empregado e o contribuinte individual, longe de afastar a tributação, apenas desloca o regime normativo aplicável, conduzindo ao exame do conceito de salário-de-contribuição próprio do contribuinte individual.

Partindo-se dessa qualificação subjetiva, deve-se examinar a natureza dos valores pagos a esses administradores sob a rubrica de participação nos lucros e resultados.

No contexto específico do exercício de funções de administração, tais quantias não se confundem com a mera distribuição de lucros societários típica do acionista ou sócio que se limita a aportar capital. Ao contrário, elas se apresentam como parcelas economicamente vinculadas à atividade de gestão e direção dos negócios sociais, funcionando como retribuição pelo desempenho de encargos de administração, pela assunção de responsabilidades e pela condução dos rumos da empresa. A ligação funcional entre o pagamento e o trabalho desempenhado é direta: sem a atuação do administrador, não se justificaria, nessa configuração, o recebimento da verba.

Reconhecida essa vinculação funcional, pergunta-se: como devem ser qualificados esses pagamentos?

Esses pagamentos se subsomem à classe remuneratória, e não como ganhos de capital ou simples frutos do investimento. A remuneração, em matéria previdenciária, não se limita ao salário clássico do empregado, mas abrange toda vantagem econômica que se apresente como contraprestação pelo trabalho ou pela atividade desenvolvida pelo segurado. No caso dos administradores contribuintes individuais, a participação nos lucros e resultados, quando prometida e paga como forma de incentivar, compensar e remunerar o desempenho da função administrativa, assume caráter retributivo e passa a integrar o conjunto de rendimentos que compõem a base econômica da proteção previdenciária.

Uma vez fixada a natureza remuneratória da verba, segue-se à subsunção ao conceito legal de salário-de-contribuição aplicável ao contribuinte individual, tal como definido no art. 28, III, da Lei 8.212/1991. Esse dispositivo acolhe, como salário-de-contribuição, as remunerações auferidas pelo contribuinte individual em razão do exercício de sua atividade, sem distinguir a forma formal de denominação ou a roupagem negocial adotada pela empresa. O critério decisivo é a existência de retribuição pelo trabalho ou pela atividade profissional desempenhada. Verificada essa circunstância na participação nos lucros paga aos administradores,

a incidência da contribuição não decorre de construção extensiva, mas de aplicação direta e estrita da norma legal ao fato tal como qualificado.

Cabe, aqui, um hiato. A circunstância de a verba ser denominada “participação nos lucros” não impede essa qualificação, porque a experiência jurídica demonstra que a mesma denominação pode recobrir realidades distintas: para empregados, pode configurar benefício sujeito a regime próprio; para sócios que apenas investem capital, pode ser retorno do investimento; para administradores contribuintes individuais, quando vinculada à atuação de gestão, pode assumir nitidamente a feição de remuneração. O que orienta a solução não é o rótulo contratual escolhido pelas partes (*nomen iuris*), mas a análise material da causa do pagamento e da função econômico-jurídica que a parcela desempenha na estrutura da relação (art. 118, I e II do CTN).

Considero ainda que essa leitura preserva a coerência do sistema, pois impede que, à margem do regime celetista, se construam esquemas remuneratórios formalmente apresentados como participação nos lucros, mas substancialmente destinados a remunerar a prestação de serviços dos administradores, com o objetivo de escapar à incidência da contribuição. Ao reconhecer que esses valores, na realidade fática examinada, têm natureza remuneratória e se inserem no conceito de salário-de-contribuição do contribuinte individual, dou efetividade à finalidade de custeio da seguridade social, evitando distorções e assimetrias injustificadas entre contribuintes que desempenham atividades remuneradas.

Por fim, encadeadas essas premissas, i.e., (i) enquadramento dos administradores como segurados obrigatórios contribuintes individuais; (ii) constatação de que os valores pagos a título de participação nos lucros se vinculam diretamente ao exercício da função de administração; (iii) qualificação dessas parcelas como verbas remuneratórias; e (iv) subsunção dessas verbas ao conceito legal de salário-de-contribuição previsto no art. 28, III, da Lei 8.212/1991, conclui-se, de modo lógico e necessário, que é jurídica e constitucionalmente legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos administradores não empregados sob a mencionada rubrica, não havendo espaço, nessa configuração fática e normativa, para sua exclusão da base de cálculo.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

Ademais, aplica-se a Súmula CARF 195 (“Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias”).

4 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO a preliminar, e, no mérito, NEGO—LHE PROVIMENTO.

É como voto.

ACÓRDÃO 2202-011.937 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16682.721169/2012-57

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

DOCUMENTO VALIDADO