



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

Processo nº 12448.725112/2014-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.288 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de fevereiro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente PDG REALTY S.A. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/08/2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA E REGRAS ESTIPULADAS NO ACORDO. NECESSIDADE. DE OBEDIÊNCIA.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

In casu, o suposto pagamento em desacordo com os preceitos legais que deu margem ao lançamento, restou devidamente comprovado tratar-se de provisão contábil, não sendo cabível a incidência de contribuição previdenciária sobre uma provisão.

NORMAS PROCEDIMENTAIS/REGIMENTAIS. PEDIDO DESISTÊNCIA PARCIAL DO RECURSO. NÃO CONHECIMENTO.

De conformidade com o artigo 78, e parágrafos, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 353/2015, o contribuinte poderá desistir, total ou parcialmente, das razões inseridas em seu recurso voluntário em qualquer fase processual, importando na renúncia ao pleito sobre o qual se funda a peça recursal, na parte desistida, impondo o seu não conhecimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário, exclusivamente quanto ao lançamento da contribuição previdenciária incidente sobre a diferença de R\$ 11.565.241,00, a título de Participação nos Lucros e Resultados, e, no mérito, dar-lhe provimento para excluir a tributação sobre a parcela, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Cleberon Alex Friess - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberon Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, José Alfredo Duarte Filho e Rayd Santana Ferreira. Ausente os Conselheiros Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Miriam Denise Xavier e Fernanda Melo Leal.

Relatório

PDG REALTY S/A EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, Acórdão nº 01-31.258/2015, às fls. 424/440, que julgou procedentes os lançamentos fiscais, lavrados em 26/06/2014 (Folhas de Rosto AI's), referentes às contribuições sociais devidas pela autuada ao INSS, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, mais precisamente os quais valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados, concedidos em desconformidade com a legislação de regência, bem como diferenças do RAT, em relação às competências 01/2010 a 08/2010, conforme Relatório Fiscal, às fls. 35/46, consubstanciados nos seguintes Autos de Infração:

1) **DEBCAD nº 51.064.951-3** - Contribuições Sociais relativas à parte da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas aos empregados nas folhas de pagamento de 02/2010, rubrica "0040 Participação nos Lucros e Resultados";

2) **DEBCAD nº 51.064.952-1** – Contribuições Sociais destinadas a outras entidades ou fundos – Terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas aos empregados nas folhas de pagamento de 02/2010, rubrica "0040 Participação nos Lucros e Resultados";

3) **DEBCAD nº 51.064.953-0** - Contribuições Sociais relativas à parte da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas aos empregados, a título de Participação nos Resultados, conforme informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2011;

4) **DEBCAD nº 51.064.954-8** – Contribuições Sociais destinadas a outras entidades ou fundos – Terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas aos empregados, a título de Participação nos Resultados, conforme informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2011;

5) **DEBCAD nº 51.064.955-6** – Contribuições Sociais destinadas ao financiamento dos benefícios previdenciários concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT/RAT), incidentes sobre as remunerações pagas aos empregados, declaradas em GFIP;

De conformidade com o Relatório Fiscal, a autoridade lançadora entendeu por bem caracterizar como remuneração os pagamentos realizados aos empregados a título de PLR, diante da inobservância dos pressupostos inscritos na Lei nº 10.101/2000, senão vejamos:

a) **Dos valores pagos pela contribuinte aos seus segurados em folha de pagamento - 02/2010 - AIOP'S nºs 51.064.951-3 e 51.064.952-1** - inobservância aos preceitos/critérios estabelecidos no acordo fixado previamente, uma vez que concedeu valores bem acima do acordado;

b) **Dos valores pagos a título de PLR declarados na DIPJ 2011 - 02/2010 - AIOP'S n°s 51.064.953-0 e 51.064.954-8** - Em que pese haver registrado em folha de pagamento o pagamento a título de PLR no valor de R\$ 21.984.759,00, declarou na DIPJ 2011 - Exercício 2010 a quantia de R\$ 33.550.000,00, como ***Participação de Empregados***. Instada a apresentar os registros contábeis que lastrearam aludidos lançamentos, a contribuinte não disponibilizou escrituração contábil regular, o que ensejou a constituição do crédito previdenciária com fundamento na aferição indireta inscrita no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, a partir da diferença entre as importâncias retromencionados, resultando na base de cálculo no montante de R\$ 11.565.241,00;

c) **Da diferença de Alíquota do RAT - AIOP nº 51.064.955-6** - A contribuinte informou nas GFIP's, no período de 01/2010 a 08/2010, o CNAE Fiscal nº 6619-3/99 (alíquota RAT de 2%), correspondente à atividade econômica "*Outras atividades auxiliares dos serviços financeiros não-especificadas anteriormente*", enquanto o correto seria o CNAE sob código nº 64.62-0/00 (alíquota RAT de 3%), pertinente a empresas cuja atividade é "*participação em outras sociedades que atuem no setor imobiliário, na qualidade de sócia, acionista ou consorciada, ou por meio de outras modalidades de investimentos*", ou melhor: "*Holdings de instituições não-financeiras*", na forma declarada pela própria autuada na DIPJ 2011, o que ensejou o lançamento da diferença de 1% para o RAT;

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 464/504 procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, contrapõe-se ao presente lançamento, com arrimo no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, por entender que as verbas pagas pela empresa aos segurados empregados, mais precisamente PLR, não se equiparam àquelas que compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, tendo em vista a inexistência dos requisitos necessários à caracterização de salário.

Opõe-se à exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, alegando que as parcelas concedidas aos empregados àquele título não podem ser consideradas remunerações e, por conseguinte, indevida a inclusão no salário de contribuição, face aos preceitos inscritos no artigo 7º, inciso XI, da CF, c/c artigo 22 da Lei nº 8.212/91, os quais excluem tais importâncias da base de cálculo das contribuições previdenciárias, tratando-se de uma verdadeira imunidade objetiva.

Corroborando o acima exposto, defende que o legislador, através do artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91, afastou a incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, entendimento, esse, reforçado pela Lei nº 10.101/2000, bem como pela jurisprudência de nossos Tribunais, impondo seja decretada a improcedência do feito.

Aduz ter cumprido todos os requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000 para o regular pagamento da PLR, não cabendo à autoridade fiscal criar outros pressupostos que não aqueles expressamente previstos na lei supracitada, na linha do que vem decidindo a CSRF.

Quanto ao lançamento com base na DIPJ, alega a contribuinte ter atendido o Termo de Intimação, prestando os esclarecimentos cabíveis quanto a diferença entre o valor

pago a título de PLR (2010) e o constante da DIPJ (2011), informando ser a diferença relativa a provisão da PLR a ser paga no ano-calendário de 2011.

Esclarece terem sido respondidos todos os Termos de Intimação, justificando os valores constante da DIPJ, inclusive explicitando tratar-se de provisão, ou seja, algo ainda não pago, o que rechaça a conclusão fiscal no sentido de enquadrar a conduta da contribuinte como recusa, sonegação ou apresentação deficiente, de maneira a fundamentar o arbitramento/aferição indireta inscrito no § 3º, do artigo 33, da Lei nº 8.212/91.

Ressalta que o Registro Contábil apresentado não deve ser considerado irregular, na forma que entendeu o auditor, porquanto houve apenas pendências pontuais, meras formalidades, devido a mudança de sistema digital, não devendo a fiscalização desconsiderar toda escrituração válida e hábil, sobretudo em razão da autuada ter em mãos diversos outros documentos que comprovam de forma indubitável a real remuneração paga a título de PLR em 2010, sendo incabível a aferição indireta.

Repisa que a aferição indireta é um instituto jurídico de exceção, cabível apenas quando a conduta da contribuinte se enquadra em pelo menos uma das hipóteses taxadas em lei, estando o presente caso em dissonância com a legislação de regência, uma vez que a autuada não incorreu em nenhuma das hipóteses legais.

Alega ser impossível exigir-se tributo em face de descumprimento de obrigação acessória, na forma que procedeu a fiscalização ao fundamentar a autuação em ausência da escrituração contábil regular, ou seja, obrigação acessória, impondo seja decretada a improcedência do feito.

A fazer prevalecer seu entendimento, traz à colação tanto jurisprudência administrativa quanto entendimento doutrinário amparando seu pleito, além de elaborar breve esclarecimento sobre o sistema SPED, com o intuito de demonstrar que as pendências apontadas na escrituração contábil são meras formalidades. não cabendo ao auditor lançar tributo por simples erro na contabilidade.

Relativamente ao plano de participação nos resultados de 2009, pago em 2010, opõe-se à exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, alegando que as parcelas concedidas aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados não podem ser consideradas remunerações e, por conseguinte, indevida a inclusão no salário de contribuição, face aos preceitos inscritos no artigo 7º, inciso XI, da CF, c/c artigo 22 da Lei nº 8.212/91, os quais excluem tais importâncias da base de cálculo das contribuições previdenciárias, tratando-se de uma verdadeira imunidade objetiva.

Sustenta não haver nenhum impedimento legal que inviabilize o pagamento de PLR acima do limite previsto nas regras do acordo assinado no ano-calendário 2009, sobretudo em razão de representar mais benefícios aos funcionários, diante do resultado positivo alcançado acima do esperado pela empresa no ano de 2009, na linha, inclusive, que vem entendendo a jurisprudência deste Colegiado.

Defende inexistir qualquer lógica a imposição de limites quantitativos à partilha de lucro com os funcionários, mormente em razão de o legislador constituinte não fazê-lo.

Alternativamente, na hipótese de os valores pagos a título de PLR, constantes das folhas de pagamento, não se enquadrarem como tal, requer sejam considerados como ganhos eventuais, nos termos do artigo 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212/91, afastando de qualquer maneira a incidência das contribuições previdenciárias sob análise.

Relativamente, à exigência da diferença do RAT, ressalta a contribuinte que à época dos fatos geradores, sujeitava-se ao recolhimento da alíquota de 2%, conforme atividade preponderante da empresa e parâmetros legais.

Sustenta que o método de verificação do grau de risco das atividades desenvolvidas pela contribuinte para efeito de reenquadramento do alíquota do RAT, sem que tenha ocorrido nenhuma *averiguação da realidade fática e da efetiva atividade preponderante exercida pela recorrente*, a partir de produção de prova pericial, não tem o condão de prosperar

Vindica, ainda, a exclusão da incidência de juros sobre a multa de ofício, por entender que essa penalidade não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o contribuinte.

Opõe-se à listagem de nomes de pessoas físicas e jurídicas que guardam alguma relação com a autuada no anexo denominado "Relatório de Vínculos", por absoluta falta de previsão e motivação legal, sendo, igualmente, totalmente inócua tal providência, uma vez que se presta somente a eventual fato futuro, como a própria DRJ admitiu.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar os Autos de Infração, tornando-os sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

Posteriormente à protocolização da peça recursal, a contribuinte apresentou **desistência parcial do recurso**, em 14/10/2015, manifestando renúncia às razões de defesa vinculadas aos Autos de Infração DEBCAD's nºs 51.064.951-3, 51.064.952-1 e 51.064.955-6, em face da opção pelo Parcelamento contemplado pela Lei nº 12.996/2014.

Após, regular processamento do feito, em 16 de agosto de 2016, foi proposta resolução por este Nobre Conselheiro Relator, acatada pela unanimidade do Colegiado, às e-fls 590/596, *in verbis*:

(...)

A corroborar sua tese, a contribuinte, em petição protocolizada em 11/08/2016, apresente mais uma série de documentos, objetivando rechaçar a pretensão fiscal, sobretudo em razão de se encontrar lastreado numa presunção legal arbitrariamente.

Com efeito, em que pese a argumentação encimada ser basicamente a mesma lançada em sede de impugnação, a contribuinte nesta oportunidade traz mais elementos de prova, inclusive pretensa regularização da escrituração contábil digital, os quais, no entendimento da autuada, se prestam a rechaçar totalmente a pretensão fiscal.

Ocorre que, parte desses documentos sequer foram objeto de análise pela autoridade lançadora, uma vez que a contribuinte reconhecidamente não havia conseguido regularizar sua escrituração contábil antes do encerramento da ação fiscal.

Não podemos perder de vista, igualmente, que o levantamento objeto de discussão nesta oportunidade fora constituído com lastro no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, o qual contempla a aferição indireta/arbitramento na apuração de crédito previdenciária, se caracterizando como uma presunção legal, passível de contestação, mas invertendo o ônus da prova ao contribuinte.

Nestes termos, não podemos deixar de lado a documentação acostada aos autos pela contribuinte, relacionada aos Autos de Infração nº 51.064.9530 e 51.064.9548, com o intuito de afastar aludida presunção legal. Entrementes, a análise desses documentos deve passar, inicialmente, ao fiscal autuante, com as seguintes indagações:

1) Os documentos acostados aos autos pela contribuinte, sobretudo em petição protocolizada em 11/08/2016, guardam relação de fato com a exigência fiscal?

*2) A escrituração contábil digital e/ou papel formalizada a destempo, relativa ao ano de 2010, se presta a comprovar que a base de cálculo apurada no importe de **R\$ 11.565.241,00** correspondente a diferença entre o valor de R\$ 33.550.000,00 declarado na DIPJ 2011/2010 (Ficha 07A, Linha 66 Participações de Empregados) e o valor de R\$ 21.984.759,00 pago aos segurados empregados na folha de pagamento de 02/2010 é referente à provisão contábil, conforme as argumentações da contribuinte repetidas desde a fase investigatória do procedimento fiscal?*

3) A contribuinte obteve êxito na regularização da transmissão da escrituração contábil via SPED, fato que, à época da ação fiscal, ensejou a constituição do crédito tributário por arbitramento?

Por todo o exposto, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, nos termos encimados, devendo ser oportunizado à contribuinte se manifestar a respeito do resultado da diligência no prazo de 30 (trinta) dias, se assim entender por bem.

Em resposta a diligência encimada, a autoridade preparadora elaborou informação fiscal e juntada de documentos às e-fls. 3.189/3.191 e juntada de documentos às e-fls. 734/739, o despacho aduz:

Em cumprimento aos questionamentos elaborados pela 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF, às folhas 596, em relação ao processo em referência, respondemos o seguinte:

Questionamento CARF:

“1) Os documentos acostados aos autos pela contribuinte, sobretudo em petição protocolizada em 11/08/2016, guardam relação de fato com a exigência fiscal?”

Resposta:

A resposta é afirmativa.

A petição protocolizada em 11/08/2016 aborda a essência do fato gerador dos Autos de Infração nº 51.064.953-0 e 51.064.954-8.

Questionamento CARF:

“2) A escrituração contábil digital e/ou papel formalizada a destempo, relativa ao ano de 2010, se presta a comprovar que a base de cálculo apurada no importe de R\$ 11.565.241,00 correspondente a diferença entre o valor de R\$ 33.550.000,00 declarado na DIPJ 2011/2010 (Ficha 07A, Linha 66 Participações de Empregados) e o valor de R\$ 21.984.759,00 pago aos segurados empregados na folha de pagamento de 02/2010 é referente à provisão contábil, conforme as argumentações da contribuinte repetidas desde a fase investigatória do procedimento fiscal?”

Resposta:

A resposta é afirmativa.

Auditando a escrituração contábil no SPED, apresentada em 23/06/2016 (após o término do procedimento fiscal, portanto), encontramos os seguintes lançamentos contábeis:

(...)

Observamos que, por questões de metodologia contábil, a empresa utiliza a conta transitória “9110101001 Zero Balance New GL”, sem qualquer relevância para fins fiscais.

*Posteriormente, no razão da **conta de passivo** “2160101998 Participação nos lucros – Empregados/Admin” observamos um saldo final, em 31/12/2010, de R\$ 23.968.000,00, levado ao exercício seguinte (2011), caracterizando sua natureza provisional.*

Portanto, o valor de R\$ 11.565.241,00 refere-se à provisão contábil para o exercício seguinte (2011).

Questionamento CARF:

“3) A contribuinte obteve êxito na regularização da transmissão da escrituração contábil via SPED, fato que, à época da ação fiscal, ensejou a constituição do crédito tributário por arbitramento?”

Resposta:

A resposta é afirmativa.

Na época do procedimento fiscal, a situação da escrituração contábil no SPED, no período de 05/2010 a 12/2010, era “INDEFERIDO”, o que motivou a lavratura dos Autos de Infração nº 51.064.953-0 e 51.064.954-8.

*Ao recebermos o processo em diligência, a situação já havia passado a ser “**RECEBIDO**”, devido ao envio de um novo arquivo em 23/06/2016.*

*Por prudência, antes de responder às questões dessa diligência, aguardamos o despacho final em relação a este novo arquivo, que, posteriormente, foi “**AUTENTICADO**”.*

Portanto, o contribuinte obteve êxito na regularização de sua escrituração contábil, para o período de 05/2010 a 12/2010, onde estão registrados os lançamentos em questão.

O contribuinte foi devidamente cientificado do resultado da diligência, não tendo se manifestado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, em face da contribuinte foram lavrados Autos de Infração em virtude da constatação do descumprimento das obrigações principais abaixo discriminadas, no decorrer do período de 01/2010 a 08/2010, conforme Relatório Fiscal, às fls. 35/46, consubstanciados nos seguintes Autos de Infração:

1) Dos valores pagos pela contribuinte aos seus segurados em folha de pagamento - 02/2010 - inobservância aos preceitos/critérios estabelecidos no acordo fixado previamente, uma vez que concedeu valores bem acima do acordado. Contribuições lançadas nos seguintes Autos de Infração:

a) **DEBCAD nº 51.064.951-3** - Contribuições Sociais relativas à parte da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas aos empregados nas folhas de pagamento de 02/2010, rubrica "0040 Participação nos Lucros e Resultados";

b) **DEBCAD nº 51.064.952-1** – Contribuições Sociais destinadas a outras entidades ou fundos – Terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas aos empregados nas folhas de pagamento de 02/2010, rubrica "0040 Participação nos Lucros e Resultados";

2) Dos valores pagos a título de PLR declarados na DIPJ 2011 - 02/2010 - Em que pese haver registrado em folha de pagamento o pagamento a título de PLR no valor de R\$ 21.984.759,00, declarou na DIPJ 2011 - Exercício 2010 a quantia de R\$ 33.550.000,00, como **Participação de Empregados**. Instada a apresentar os registros contábeis que lastrearam aludidos lançamentos, a contribuinte não disponibilizou escrituração contábil regular, o que ensejou a constituição do crédito previdenciária com fundamento na aferição indireta inscrita no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, a partir da diferença entre as importâncias retromencionados, resultando na base de cálculo no montante de R\$ 11.565.241,00. Contribuições lançadas nos seguintes Autos de Infração:

a) **DEBCAD nº 51.064.953-0** - Contribuições Sociais relativas à parte da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas aos empregados, a título de Participação nos Resultados, conforme informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2011;

b) **DEBCAD nº 51.064.954-8** – Contribuições Sociais destinadas a outras entidades ou fundos – Terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas aos empregados, a título de Participação nos Resultados, conforme informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2011;

3) Da diferença de Alíquota do RAT - A contribuinte informou nas GFIP's, no período de 01/2010 a 08/2010, o CNAE Fiscal nº 6619-3/99 (alíquota RAT de 2%), correspondente à atividade econômica *"Outras atividades auxiliares dos serviços financeiros não-especificadas anteriormente"*, enquanto o correto seria o CNAE sob código nº 64.62-0/00 (alíquota RAT de 3%), pertinente a empresas cuja atividade é *"participação em outras sociedades que atuem no setor imobiliário, na qualidade de sócia, acionista ou consorciada, ou por meio de outras modalidades de investimentos"*, ou melhor: *"Holdings de instituições não-financeiras"*, na forma declarada pela própria autuada na DIPJ 2011, o que ensejou o lançamento da diferença de 1% para o RAT. Contribuição lançada no seguinte Auto de Infração:

a) **DEBCAD nº 51.064.955-6** – Contribuições Sociais destinadas ao financiamento dos benefícios previdenciários concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT/RAT), incidentes sobre as remunerações pagas aos empregados, declaradas em GFIP;

Ocorre que, após a interposição do recurso voluntário, a contribuinte apresentou petição, protocolizada em 14/10/2015, manifestando **desistência parcial** das razões insertas em sua peça recursal relativamente aos Autos de Infração **DEBCAD's nºs 51.064.951-3, 51.064.952-1 e 51.064.955-6**, acima explicitados, em face da opção pelo Parcelamento contemplado pela Lei nº 12.996/2014.

Em face de aludido requerimento da recorrente, deixaremos de adentrar à questões meritórias aventadas em sede de recurso voluntário pertinentes aos Autos de Infração retromencionados, tendo em vista o disposto no artigo 78, e parágrafos, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 353/2015, o qual contempla a possibilidade de desistência do recurso, nos seguintes termos:

“Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.

§ 4º Havendo desistência parcial do sujeito passivo e, ao mesmo tempo, decisão favorável a ele, total ou parcial, com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, se for o caso, retornem ao CARF para seguimento dos trâmites processuais.

§ 5º Se a desistência do sujeito passivo for total, ainda que haja decisão favorável a ele com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para procedimentos de cobrança, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis.”

Nesse sentido, impõe-se não conhecer das razões recursais atinentes aos Autos de Infração **DEBCAD's nºs 51.064.951-3 e 51.064.952-1** (PLR acima do acordado); e **51.064.955-6** (Diferença alíquota RAT).

Delimitada a controvérsia posta nos autos, passamos a contemplar as alegações recursais, de início, as preliminares argüidas pela contribuinte.

DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE PLR

Em suas razões recursais, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal, aduzindo para tanto que as verbas pagas pela empresa aos segurados empregados a título de **Participação nos Resultados** não se equiparam àquelas que compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, tendo em vista a inexistência dos requisitos necessários à caracterização de salário-de-contribuição.

Em defesa de sua pretensão, elabora substancioso arrazoadado contemplando com especificidade os requisitos dispostos na legislação de regência, concluindo estar fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

Antes mesmo de se adentrar as questões de mérito propriamente ditas, em relação ao caso concreto, mister se faz trazer à baila a legislação de regência que regulamenta a verba *sub examine*, bem como alguns estudos a propósito da matéria, senão vejamos:

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a Participação dos empregados nos Lucros e Resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, desvinculando-a expressamente da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

“Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;”

Por seu turno, a legislação tributária ao regulamentar a matéria, impôs algumas condições para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea “j”, que assim preceitua:

“Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:

[...]

j – a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica.” (grifos nossos)

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória nº 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou em síntese o seguinte:

“Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.

Parágrafo único. Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e*
- b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

Art. 3º A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre.

[...]”

Após reedições a MP retro fora convertida na Lei nº 10.101/2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

“Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao

cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade funcional dos trabalhadores.

[...]

Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

[...]”

Em suma, extrai-se da evolução da legislação específica relativa à participação nos lucros e resultados que existem dois momentos a serem apartados quanto aos requisitos para não incidência das contribuições previdenciárias. Para o período até 29/06/1998, era vedado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre. Posteriormente a 30/06/1998, além da exigência acima, passou a ser proibido o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil.

No que tange aos demais requisitos, especialmente àqueles inscritos no artigo 2º, as disposições legais continuaram praticamente as mesmas, exigindo regras claras e objetivas relativamente ao método de aferição e concessão da verba em comento.

Atualmente, a Lei nº 10.101/2000 se apresenta com algumas alterações introduzidas pela Lei nº 12.832, de 20/07/2013, que deixaremos de contemplar em razão de não fazer qualquer efeito na hipótese dos autos, que trata de fatos geradores pretéritos a aludido Diploma Legal.

A teor dos preceitos inscritos na legislação encimada, constata-se que a Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.

Entrementes, não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, *in casu*, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida pela contribuinte. E, para que a verba possua efetivamente a natureza de Participação nos Lucros e Resultados, indispensável se faz a

conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, dependendo do período fiscalizado.

Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que as importâncias pagas aos segurados empregados intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais de aludida verba. Melhor elucidando, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Por outro lado, convém frisar que tratando-se de imunidade, os pagamentos a título de PLR não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer a própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.

Na hipótese vertente, passando à análise das razões do lançamento, impõe-se confrontar os fundamentos de fato e direito que escoram a pretensão fiscal, com as alegações recursais da contribuinte, alegando ter observado todos os pressupostos legais de referida verba, matéria que passamos a contemplar com mais especificidade, na ordem/forma do Relatório Fiscal.

1) Dos valores pagos pela contribuinte aos seus segurados em folha de pagamento - 02/2010

Consoante acima explicitado, não se conhece de aludida matéria, uma vez ter sido objeto de desistência por parte da contribuinte.

2) Dos valores pagos a título de PLR declarados na DIPJ 2011 - 02/2010

No que tange ao lançamento com base na DIPJ, alega a contribuinte ter atendido o Termo de Intimação, prestando os esclarecimentos cabíveis quanto a diferença entre o valor pago a título de PLR (2010) e o constante da DIPJ (2011), informando ser a diferença relativa a provisão da PLR a ser paga no ano-calendário de 2011.

Esclarece terem sido respondidos todos os Termos de Intimação, justificando os valores constante da DIPJ, inclusive explicitando tratar-se de provisão, ou seja, algo ainda não pago, o que rechaça a conclusão fiscal no sentido de enquadrar a conduta da contribuinte como recusa, sonegação ou apresentação deficiente, de maneira a fundamentar o arbitramento/aferição indireta inscrito no § 3º, do artigo 33, da Lei nº 8.212/91.

Ressalta que o Registro Contábil apresentado não deve ser considerado irregular, na forma que entendeu o auditor, porquanto houve apenas pendências pontuais, meras formalidades, devido a mudança de sistema digital, não devendo a fiscalização desconsiderar toda escrituração válida e hábil, sobretudo em razão da autuada ter em mãos diversos outros documentos que comprovam de forma indubitável a real remuneração paga a título de PLR em 2010, sendo incabível a aferição indireta.

Repisa que a aferição indireta é um instituto jurídico de exceção, cabível apenas quando a conduta da contribuinte se enquadra em pelo menos uma das hipóteses taxadas em lei, estando o presente caso em dissonância com a legislação de regência, uma vez que a autuada não incorreu em nenhuma das hipóteses legais.

Alega ser impossível exigir-se tributo em face de descumprimento de obrigação acessória, na forma que procedeu a fiscalização ao fundamentar a autuação em ausência da escrituração contábil regular, ou seja, obrigação acessória, impondo seja decretada a improcedência do feito.

A fazer prevalecer seu entendimento, traz à colação tanto jurisprudência administrativa quanto entendimento doutrinário amparando seu pleito, além de elaborar breve esclarecimento sobre o sistema SPED, com o intuito de demonstrar que as pendências apontadas na escrituração contábil são meras formalidades. não cabendo ao auditor lançar tributo por simples erro na contabilidade.

Pois bem, cabe inicialmente salientar, como já mencionado no relatório, as alegações da contribuinte levaram a este Colegiado a baixar os autos em diligência para que a autoridade fiscal se manifesta-se acerca das alegações recursais e documentos apresentados.

Dessa diligência, foi juntado a demanda a seguinte informação fiscal:

Em cumprimento aos questionamentos elaborados pela 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF, às folhas 596, em relação ao processo em referência, respondemos o seguinte:

Questionamento CARF:

“1) Os documentos acostados aos autos pela contribuinte, sobretudo em petição protocolizada em 11/08/2016, guardam relação de fato com a exigência fiscal?”

Resposta:

A resposta é afirmativa.

A petição protocolizada em 11/08/2016 aborda a essência do fato gerador dos Autos de Infração nº 51.064.953-0 e 51.064.954-8.

Questionamento CARF:

“2) A escrituração contábil digital e/ou papel formalizada a destempo, relativa ao ano de 2010, se presta a comprovar que a base de cálculo apurada no importe de R\$ 11.565.241,00 correspondente a diferença entre o valor de R\$ 33.550.000,00 declarado na DIPJ 2011/2010 (Ficha 07A, Linha 66 Participações de Empregados) e o valor de R\$ 21.984.759,00 pago aos segurados empregados na folha de pagamento de 02/2010 é referente à provisão contábil, conforme as

argumentações da contribuinte repetidas desde a fase investigatória do procedimento fiscal?”

Resposta:

A resposta é afirmativa.

Auditando a escrituração contábil no SPED, apresentada em 23/06/2016 (após o término do procedimento fiscal, portanto), encontramos os seguintes lançamentos contábeis:

(...)

Observamos que, por questões de metodologia contábil, a empresa utiliza a conta transitória “9110101001 Zero Balance New GL”, sem qualquer relevância para fins fiscais.

*Posteriormente, no razão da **conta de passivo** “2160101998 Participação nos lucros – Empregados/Admin” observamos um saldo final, em 31/12/2010, de R\$ 23.968.000,00, levado ao exercício seguinte (2011), caracterizando sua natureza provisional.*

Portanto, o valor de R\$ 11.565.241,00 refere-se à provisão contábil para o exercício seguinte (2011).(g.n.)

(...)

Observa-se da resposta encimada, que a autoridade fiscal confirmou as alegações de que o valor de R\$ 11.565.241,00 lançado na contabilidade a empresa corresponde a provisão contábil para o exercício seguinte.

Em que pesem as substanciosas razões de fato e de direito constantes dos Autos de Infração, o inconformismo da recorrente merece prosperar, encontrando guarida na legislação de regência e jurisprudência administrativa, como passaremos a demonstrar.

Como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, é obrigação dos contribuintes a manutenção da escrita contábil de forma regular, de modo a fazer prova contra ou a seu favor. Na hipótese de não refletir o movimento real das remunerações dos funcionários da empresa, ou quando o contribuinte deixar de apresentar os documentos solicitados, os quais seriam capazes de demonstrar a perfeita base de cálculo ou comprovar o recolhimento das contribuições previdenciárias, a fiscalização dispõe de instrumentos excepcionais, arbitramento, por exemplo, para lançar os tributos devidos, atividade esta vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade, como se vislumbra no caso *sub examine*.

Dessa forma, *in casu*, não restou outra alternativa ao fiscal autuante senão promover o lançamento por aferição indireta, agindo da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, mormente com relação ao artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, que assim preceitua:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao

recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

[...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Conforme se depreende do dispositivo legal encimado, bem como dos elementos constantes dos autos, de fato, o presente lançamento decorre de presunção. No entanto, trata-se de presunção legal – *juris*, que desdobra-se, ensinam os doutrinadores, em presunções "*juris et de jure*" e "*juris tantum*". As primeiras não admitem prova em contrário são verdades indiscutíveis por força de lei.

Por sua vez, as presunções "*juris tantum*" (presunções discutíveis), fato conhecido induz à veracidade de outro, até a prova em contrário. Elas recuam diante da comprovação contrária ao presumido. Serve de bom exemplo a presunção de liquidez certa da dívida inscrita, que pode ser ilidida por prova inequívoca. (CTN, art. 204 e parágrafo único).

Na hipótese vertente, consoante se infere do Relatório Fiscal, a autoridade lançadora ao promover o lançamento, imputou devidas as contribuições ora lançadas, apuradas por aferição indireta, com espeque no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário, por tratar-se de **presunção *juris tantum***, albergada por lei, mas passível de comprovação do contrário presumido. A recorrente assim não procedendo com documentos hábeis e idôneos, é de se manter o lançamento na forma da peça vestibular do feito, não havendo que se falar em afronta aos princípios do devido processo legal e da verdade material ou real.

Com efeito, a contribuinte sempre defendeu que o valor arbitrado pelo Sr. Fiscal não tratava de pagamento realizado a título de PLR, mas sim de uma provisão contábil para o ano seguinte.

Ao perquirirmos a resposta a diligência, restou devidamente demonstrado e confirmado pela autoridade de origem, de que as alegações e documentos apresentados pela contribuinte demonstravam a realidade dos fatos.

Neste diapasão, tratando de matéria de fato, a contribuinte ofertou em sua defesa, documentação comprobatória hábil e idônea, dando suporte legal a sua argumentação.

Nessa toada, por toda a fundamentação exposto e principalmente quanto a afirmação pela autoridade fiscal das alegações da recorrente, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de acolher e cancelar a exigência das contribuições previdenciárias incidentes sobre o suposto pagamento à título de PLR, declarados na DIPJ 2011 - 02/2010.

DA DIFERENÇA DA ALÍQUOTA DO RAT

Igualmente, não há se conhecer das alegações de recurso vinculadas a tal rubrica, eis que objeto de pedido de desistência da contribuinte.

Processo nº 12448.725112/2014-19
Acórdão n.º **2401-005.288**

S2-C4T1
Fl. 11

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER EM PARTE DO RECURSO VOLUNTÁRIO, **exclusivamente no que tange aos Autos de Infração DEBCAD's nºs 51.064.953-0 e 51.064.954-8**, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira