



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

**Processo nº** 13603.721886/2014-95  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** 2202-000.762 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Data** 05 de abril de 2017  
**Assunto** Contribuições Previdenciárias  
**Recorrente** CEVA LOGISTICS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

(Assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

(Assinado digitalmente)

Cecília Dutra Pillar - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dílson Jatahy Fonseca Neto, Martin da Silva Gesto, Cecília Dutra Pillar e Márcio Henrique Sales Parada.

## **RELATÓRIO**

No presente processo restaram em litígio apenas os lançamentos relativos a pagamentos realizados pelo sujeito passivo a seus funcionários, a título de PLR, nos anos de 2010 e 2011.

O Relatório Fiscal de fls. 90/94, informa que a empresa, mesmo intimada, não prestou esclarecimentos acerca do fluxo contábil dos valores pagos a título de PLR e outras informações solicitadas através do TIF - Termo de Intimação Fiscal nº 02, no sentido de nominar os beneficiários de tal rubrica.

O mesmo relatório explicita que em procedimento de auditoria, foi verificada divergência significativa entre os valores constantes nas folhas de pagamento e os valores contabilizados a título de participação nos lucros. Que os valores de PLR contabilizados nas contas de custos/despesas 4131011, 4133012 e 4211014 e os adiantamentos a este título, lançados na conta do Ativo 1140004, foram realizados em desconformidade com a Lei nº 10.101/2000 pois a movimentação nestas contas se deu de forma mensal. Para fins do lançamento, as bases de cálculo foram obtidas dos valores lançados a custo (despesas efetivamente constituídas) e da conta adiantamentos, não entrando os valores provisionados e não pagos.

O contribuinte teve ciência pessoal das autuações e apresentou impugnação tempestiva, contestando os lançamentos concernentes à PLR. Disse que de fato existem pagamentos a título de PLR em diversos meses ao longo do ano, mas não para um mesmo estabelecimento e para um mesmo beneficiário. Acrescentou que, na hipótese de algum beneficiário ter recebido mais de duas parcelas de PLR ao longo do ano, a autuação deveria ser apenas sobre o excedente às duas primeiras parcelas, referindo decisão do CARF neste sentido.

Devido aos argumentos e documentos juntados, referentes à participação nos lucros, foi solicitada diligência da fiscalização para que se pronunciasse (fls. 1739/1741).

Foram anexados aos autos os documentos de fls. 1745/1854, relativos ao Razão da conta Participação Lucros Horistas. A resposta à diligência está no Termo de Informação Fiscal (fls. 1859/1861) cientificado ao sujeito passivo em 31/03/2015 (fls. 1861).

Em 30/04/2015 o contribuinte manifestou-se sobre a diligência fiscal (fls. 1865/1871) e anexou aos autos praticamente os mesmos documentos já juntados à impugnação, que formaram as fls. 1872/3976.

A impugnação foi julgada improcedente conforme Acórdão nº 02-66.029 - 6ª Turma da DRJ/BHE, de 18/06/2015 (fls. 3980/3989), sendo a manutenção do crédito tributário motivada basicamente na falta de demonstração dos beneficiários e a periodicidade dos pagamentos, bem como pelo fato do sujeito passivo não explicar o fluxo contábil dos pagamentos a título de PLR.

Reproduzo excertos do acórdão, por esclarecedores:

*Pode-se dizer, assim, quanto à matéria em discussão, que ela ficou restrita ao § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.101, de 2000, dispositivo que trata da vedação de pagamento a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais duas de vezes no ano.*

*Para essa conclusão, a fiscalização fundamentou-se nas divergências entre os valores contábeis e os constantes da folha de pagamento em relação aos lançamentos a título de participação nos lucros.*

*Além dessas divergências – fluxo contábil a título de PLR não explicado pela empresa, não foi atendido o pedido da fiscalização de nominar os beneficiários, conforme registrado no item “6” do Relatório Fiscal.*

*Por sua vez, a empresa, agora em fase de processo administrativo fiscal, junta, para demonstrar a incorreção do trabalho fiscal, documentos relacionados à provisão de pagamentos de PLR não*

*concretizada de acordo com as regras do próprio programa; quadro de ocorrências de pagamentos de PLR; folha de pagamento refletindo a PLR; quadro comparativo do levantamento contábil realizado pela fiscalização com o quadro por ela realizado; tabela de levantamentos dos valores autuados; balancetes e balanços contendo os lançamentos de PLR; e cópia do Livro Razão com as contas relacionadas.*

*A juntada dessa documentação foi motivo de diligência fiscal, na qual a fiscalização manteve o levantamento PL – Participação nos Lucros com o argumento de haver inconsistência na contabilidade da empresa, em especial, na conta de custos 4131011, cuja movimentação, em dezembro - 2010, teria sido de R\$ 32.537.128,60, e não de R\$ 923.266,75.*

*Ainda, para o mês de dezembro de 2010, registra que existe um valor de R\$ 31.632.106,64 com o histórico “Folha de Pagamento no Mês”.*

*Por sua vez, depois de conhecer da diligência fiscal, a impugnante procura demonstrar a correção dos saldos das contas de nºs 4131011 (Participações Lucros Horistas), 4131014, 4211014 (Participações Lucros ADM) e 4133012 (Participações Lucros Mensalistas), e diz que, em 2011, o lançamento na conta Lucro Acumulado no valor de R\$ 15.505.988,83 teria sido relativo a um perdão de dívida de um empréstimo de mútuo.*

*Pois bem, para as referidas contas, a empresa lança a débito x a crédito os seguintes valores R\$ 31.730.022,04 x R\$ 30.806.755,29; R\$ 2.590.631,49 x R\$ 2.406.049,11; R\$ 1.129.644,08 x R\$ 1.107.102,92; R\$ 4.301.889,66 x R\$ 4.196.933,02.*

*Quanto aos valores lançados a débito, esses, com fundamento no art. 226 da Lei nº 10.406, de 10/01/2002 (Código Civil), provam contra a impugnante, porque se tratam da própria confissão de seus proprietários e/ou responsáveis.*

*Quanto aos valores lançados a crédito (estorno dos valores a título de PL), não basta à impugnante juntar os livros contábeis, sendo necessários, também, os elementos subsidiários a confirmar os estornos, conforme dispõe a parte final do referido artigo 226 do Código Civil.*

*Na situação, e ao contrário do que fala a impugnante, nada é demonstrado e comprovado em relação aos estornos de participação nos lucros.*

*Se a hipótese é de PL, cabia à impugnante demonstrar, por exemplo, o não cumprimento das metas, ou um menor lucro ou resultado de modo a justificar os estornos, e, por consequência, a justificar as divergências entre os valores de folhas de pagamento, custos e provisões contábeis.*

*Portanto, continua a impugnante a ocultar a forma pela qual se deram os pagamentos a título de participação nos lucros – PL.*

*Já, para o ano de 2011, a impugnante diz que o valor de R\$ 15.505.988,83, lançamento no Lucro Acumulado, foi de um perdão de dívida de um empréstimo de mútuo.*

*Para tanto, junta Notas Explicativas referentes a 31 de dezembro de 2011, mas sem comprovar as operações relativas ao mútuo, as quais deveriam ter sido feitas com a apresentação de contratos, tanto de empréstimo como de perdão de dívida.*

*Mais uma vez a impugnante não junta documentos hábeis a comprovar suas operações contábeis, conforme dispõe o já citado artigo 226 do Código Civil.*

***Por outro lado, bastava a impugnante ter demonstrado os beneficiários para que pudéssemos concluir quanto ao pagamento inferior ou não a um semestre civil, ou mais de duas vezes ou não no mesmo ano civil, ao invés de apresentar resumos de folhas de pagamento (Docs. 3 a 6 anexos à defesa) não conclusivas quanto aos beneficiários.***

***É importante observar que a empresa fiscalizada foi intimada a nominar os beneficiários, conforme o item “6” do Relatório Fiscal, no entanto, continua não os indicando.***

*Então, não se pode concluir pelo benefício fiscal, que, por se tratar de uma espécie de isenção tributária, deveria a empresa apresentar todos os elementos a comprovar o seu direito, porquanto aqui não se está a tratar da verificação da ocorrência do fato tributário, cujo ônus da prova é do Fisco (inciso I do artigo 333 do CPC), mas sim da verificação de um fato impeditivo do nascimento da obrigação tributária (inciso II do mesmo artigo do CPC), que, na situação, seria o cumprimento dos requisitos impostos pela Lei nº 10.101, 2000, a afastar a incidência de contribuições quando do pagamento de verbas a título de PLR.*

*Ora, nenhuma empresa pode fazer jus a um benefício fiscal sem provar que está de acordo com as regras. Ao contrário, seria uma inversão do ônus da prova inconcebível. Quem alega possuir um direito é quem prova, e, à parte contrária, cabe desconstituí-la, segundo os incisos I e II do citado artigo 333 do Código de Processo Civil – CPC.*

*No caso, a empresa fiscalizada nem mesmo demonstrou os beneficiários e a periodicidade dos pagamentos a título de participação nos lucros, portanto, como conceder um direito sem saber se o mesmo está ou não segundo a norma legal?!*

*Assim sendo, os pagamentos realizados a título de participação nos lucros (não computados os valores provisionados no passivo e não pagos – 4.1.3 do Relatório Fiscal) não estão isentos de contribuições previdenciárias e de devidas a Terceiros (Outras Entidades e Fundos), uma vez que a empresa não prova ter esse direito.*

*(sem grifos no original)*

A decisão da DRJ foi encaminhada ao sujeito passivo por meio eletrônico em 24/06/2015 e, conforme despacho de fls. 3998 o contribuinte tomou conhecimento do teor dos documentos nesta mesma data.

Inconformado, interpôs Recurso Voluntário em 21/07/2015, conforme instrumento de fls. 4001/4025, argüindo, em apertada síntese:

- que o julgador insiste que os erros registrados na contabilidade justificam a manutenção da base autuada, ainda que os estornos tenham sido esclarecidos. O julgador entendeu que os créditos teriam sido "*confessados*", devendo prevalecer por falta de elementos subsidiários para demonstrar o que pretendeu a impugnante. Que o órgão julgador manteve uma autuação totalmente desconectada com a realidade fática;
- que o julgador não entendeu que os estornos se deram por uma apuração de lucro inferior ao inicialmente constatado pela fiscalização, ou por descumprimento de metas, etc. Os números encontrados pela fiscalização não conferem com a apuração dos resultados e tributos da empresa;
- que o julgador ignorou a nota explicativa do perdão de dívida de empréstimo ocorrido em 2011, objetivando examinar o próprio contrato de empréstimo e/ou documento de perdão;
- que o julgador não examinou os documentos apresentados e que a exigência de documento conclusivo com totalizadores de pagamento individualizando os beneficiários, não encontra respaldo na legislação fiscal, e a folha de pagamento, com todos os beneficiários, havia sido disponibilizada;
- afirma que a empresa provisionou o pagamento de PLR anual dividindo a previsão de pagamento entre os meses do ano, mas ao efetivamente apurar e distribuir o resultado o fez em periodicidade de dois pagamentos, em geral no primeiro semestre, referente ao ano anterior e um adiantamento do que será o PLR do ano vigente, pago no segundo semestre. Eventualmente ocorreram pagamentos relativos a ajustes. A regra geral de periodicidade de pagamentos pode variar de estabelecimento para estabelecimento, pois são mais de 50 e cada qual tem seu acordo celebrado, de modo que ocorrem pagamentos em diversos meses do ano a título de PLR, mas nunca mais do que dois para um mesmo beneficiário. Que em 2010 haviam 13.588 funcionários e o total pago de PLR foi de R\$ 9.235.563,26. Para 13.552 funcionários ocorrerem apenas dois pagamentos de PLR ao longo do ano (em geral pagamento em janeiro e adiantamento em julho) e que para apenas 36 funcionários ocorreu um pagamento a título de ajuste, não se tratando de uma terceira parcela, mas sim de ajuste de uma das parcelas anteriores. Em 2011 haviam 8.411 funcionários e o total pago de PLR no ano foi de R\$ 13.563.494,67. Para 8.158 funcionários foram feitos dois pagamentos de PLR ao longo do ano. Para 253 funcionários ocorreu um terceiro ou quarto crédito a título de ajuste. Relaciona os funcionários que tiveram créditos relativos a ajustes, afirmando que quando muito a autuação deveria levar em conta apenas os

pagamentos de ajustes realizados isoladamente para os beneficiários, desprezando-se da base de cálculo as duas parcelas previstas na legislação, na forma como concebido no acórdão CARF nº 2402-003.849, da 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara da 2ª Seção;

- afirma que a verdade material refuta a presunção aplicada pela fiscalização, que deixou de analisar os documentos da empresa;
- com relação às bases de cálculo faz uma análise comparativa com os erros apontados pela fiscalização (doc. 4 da impugnação), concluindo que não houve erro algum pois foi a fiscalização que valeu-se dos totais debitados e creditados às contas de resultados, quando da apuração do resultado do exercício, para entender que o valor total creditado à conta de participação nos lucros seria uma "confissão" do contribuinte. Demonstra, pelas planilhas de fls. 4017, os valores considerados pela fiscalização e os corretos para o ano de 2010 e planilhas de fls. 4018, os valores do ano de 2011, finalizando com o quadro de fls. 4019, onde demonstra as bases de cálculo utilizadas pelo Fisco. Assevera que sua contabilidade, SPED fiscal, livros e outras tantas obrigações acessórias espelham a verdade dos fatos, não fazendo sentido invocar o artigo 226 do CC, utilizado na decisão recorrida;

Juntou ao recurso planilhas totalizadoras para demonstrar que a infração não ocorreu pois é falsa a premissa de pagamentos mensais, tendo havido tão somente provisionamentos mensais. Aduz que isso já poderia ter sido confirmado pela análise dos documentos 3 a 6 anexados à impugnação.

Anexou documentos às fls. 4026/4420, buscando comprovar suas alegações.

**É o relatório.**

## **VOTO**

Conselheira Cecília Dutra Pillar, relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais formalidades legais, portanto dele conheço.

O litígio nestes autos se reduz **(1)** à periodicidade dos pagamentos de PLR: se pagos de acordo com a legislação ou não e, **(2)** caso pagos em desacordo, as bases de cálculo estariam superavaliadas pois consideraram valores não pagos aos funcionários.

### **(1) Periodicidade**

Os pagamentos foram realizados nos anos de 2010 e 2011, quando vigente o § 2º, do art. 3º da Lei nº 10.101/2000 na seguinte redação:

*§ 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 civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.***

O levantamento fiscal apontou pagamentos de PLR nas competências 01/2010 a 05/2010, 07/2010 a 03/2011, 05/2011 a 12/2011 e tomou por base os valores contabilizados nestas competências nas contas 4131011, 4133012, 4211014 (contas de resultados) e 1140004 (conta do Ativo referente a adiantamentos de PLR). Não consideradas as provisões, por não se tratarem de pagamentos.

O sujeito passivo desde sua impugnação afirma que os pagamentos de PLR compreendem diversos acordos, todos firmados em conformidade com a legislação, com previsão de pagamento em duas ocasiões durante o ano, sendo a primeira, referente à PLR do ano anterior e a segunda, à título de adiantamento da PLR do ano em curso. Que isso foi o realizado, diferenciando-se o mês dos pagamentos conforme o estabelecimento/abrangência do acordo, mas não houve pagamento da verba ao mesmo beneficiário mais de duas vezes ao ano. Que ocorreram pagamentos esporádicos relativos a ajustes, no caso, diferenças individualizadas.

Como os elementos de prova apresentados à fiscalização e trazidos aos autos pelo interessado não comprovaram tais alegações, o lançamento foi mantido, haja vista não ter sido apresentada uma relação dos beneficiários e a periodicidade dos pagamentos.

Em sede de recurso o recorrente trouxe aos autos os documentos que relaciona:

*i) Planilha de todos os pagamentos de PLR dos anos de 2010 e 2011, por estabelecimento e beneficiários, mês a mês, e planilha apenas com os beneficiários que receberam um crédito de ajuste além da parcela de PLR recebida apenas duas vezes ao ano; (fls. 4026/4220, 4221, 4222/4359, 4360/4368)*

*ii) Documentos gerenciais e contábeis que suportam os números referidos na decisão como débitos (estornos), na aplicação do PLR; (fls. 4369/4371, 4372/4395)*

*iii) Ata de reunião de 25 de outubro de 2011, em que a Ceva Participações perdoa o empréstimo contraído pela Recorrente ao longo dos anos, no valor de R\$ 15.505.988,83, e que estava na conta contábil 2210201, mal interpretada pela fiscalização, de onde se extrai: ...(fls. 4418/4420)*

Reconheço que o Decreto 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal, limita a apresentação posterior de provas, restringindo-a aos casos previstos no § 4º do seu art. 16, porém a jurisprudência deste Conselho vem se consolidando no sentido de que essa regra geral não impede que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos, sobretudo quando são capazes de rechaçar em parte ou integralmente a pretensão fiscal, bem como se prestam a corroborar alegações suscitadas desde o início do processo. Nesse sentido os seguintes acórdãos da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais: 9202-002.587, 9202-01.633, 9202-02.162 e 9202-01.914.

A relação que identifica os beneficiários dos pagamentos a título de PLR e os valores e meses em que ocorreram os pagamentos, juntada às fls. 4026/4220, 4221, 4222/4359,

4360/4368, solicitada pela fiscalização desde o procedimento fiscal e só agora apresentada, não contém elementos suficientes para confirmar as alegações do recorrente, senão vejamos:

a) nas planilhas há indicação de alguns pagamentos em 3 ou mais parcelas a alguns dos beneficiários lá listados, sendo que os pagamentos que excederam a duas parcelas estão apontados como "ajustes" ou "diferenças";

b) referidas planilhas apontam pagamentos a funcionários nos meses de 01/2010 a 10/2010 e 12/2010 (fls. 4026/4220) e de 01/2011 a 04/2011, 06/2011 a 09/2011 (fls. 4222/4359) em valores mensais que diferem em muito dos valores apurados pela fiscalização a partir da contabilidade e não identifica quem seriam os beneficiários dos pagamentos dos meses 10/2011 a 12/2011.

## (2) Bases de Cálculo

O Relatório Fiscal, no item 4.1 e subitens, aponta que foram verificadas divergências gritantes entre os valores constantes nas folhas de pagamento e os valores contabilizados a título de participação nos lucros e informa que as bases de cálculo do lançamento foram obtidas da contabilidade do contribuinte, contas 4131011, 4133012, 4211014 (de resultados) e 1140004 (adiantamentos de PLR). Informa, também, que os valores provisionados e não pagos não foram considerados.

Nos quadros comparativos de fls. 4017 a 4019 o recorrente busca demonstrar que houve equívoco no levantamento fiscal com relação aos valores apurados para os meses de dezembro/2010 e dezembro/2011, alegando que a fiscalização laborou em equívoco ao tomar a totalidade dos valores lançados a crédito na conta lucros acumulados, considerando que neste total estão as transferências para encerramento do exercício.

Comparando-se as bases de cálculo apuradas na competência 12/2010 com o balancete de fls. 3061/3064, constata-se diferenças de valores que podem ser assim demonstradas:

| Conta   | Apurado pela Fiscalização<br>(R\$) | Contabilizado<br>(R\$) |
|---------|------------------------------------|------------------------|
| 4131011 | 32.537.128,60                      | 923.266,75             |
| 4133012 | 4.370.908,66                       | 104.956,64             |
| 4211014 | 445.587,79                         | 22.541,16              |

Da mesma forma, comparando-se as bases de cálculo apuradas na competência 12/2011 com o balancete de fls. 3961/3976, constata-se diferenças de valores:

| Conta   | Apurado pela Fiscalização<br>(R\$) | Contabilizado<br>(R\$) |
|---------|------------------------------------|------------------------|
| 4131011 | 10.116.234,37                      | 314.718,24             |
| 4133012 | 1.402.032,02                       | 106.658,81             |
| 4211014 | 267.442,40                         | 20.699,01              |

Com efeito, as diferenças são significativas. Por um lado o sujeito passivo demonstra os valores que contabilizou, por outro a fiscalização afirma ter extraído da contabilidade os valores que apurou.

Neste ponto, entendo ser necessário pronunciamento da Autoridade Fiscal para que avalie as alegações do recorrente e esclareça a origem das divergências apuradas.

Outra alegação do contribuinte foi o perdão de dívida no valor de R\$ 15.505.988,83 em 10/2011, até então reconhecido no passivo da empresa e que, com o perdão, foi transferido para a conta Lucros Acumulados, para absorver parcela de prejuízos acumulados. No Termo de Diligência Fiscal de fls. 1859/1861 constou que a conta lucros acumulados recebeu um crédito deste valor de forma inexplicável, o que à vista dos documentos apresentados às fls. 4418/4420, parece estar esclarecido, restando ainda dúvida se este valor foi considerado no lançamento, como lucro distribuído aos funcionários a título de PLR. Pelos demonstrativos contábeis constantes dos autos, não parece que o valor de R\$ 15.505.988,83 tenha transitado pelas contas 4131011, 4133012, 4211014 e 1140004 que embasaram o lançamento.

Da análise dos demonstrativos contábeis não é possível concluir quanto aos valores totais pagos aos funcionários a título de PLR em cada competência, visto existirem ajustes e estornos de lançamentos a débito e a crédito, que alteram os saldos finais, não estando correto afirmar que todos os lançamentos a débito nas contas 4131011, 4133012, 4211014 sejam efetivas despesas do contribuinte.

Tenho assim, que este processo ainda não se encontra apto para um correto julgamento pois faltam esclarecimentos do *quantum* lançado, haja vista que os valores apurados para as competências 12/2010 e 12/2011 estão em muito superiores aos das competências anteriores, os balancetes apresentados não corroboram os valores lançados pela fiscalização e o demonstrativo às fls. 4371 aponta equívoco na base de cálculo tomada pela fiscalização em 12/2010, que, à primeira vista, parece estar mesmo majorada.

### **Conclusão**

Portanto, entendo ser necessária a conversão deste julgamento em diligência para que a autoridade lançadora, à vista dos documentos apresentados em sede recursal (fls. 4017/4019, 4026/4420) se pronuncie:

1) com base nos documentos acostados aos autos, confrontados com o Sped fiscal e as folhas de pagamento do contribuinte, elabore planilha especificando **quais empregados receberam PLR mais de duas vezes** ao ano e/ou semestre civil, identificando todas as competências em que isso ocorreu e valores de cada parcela;

2) quanto à alegação de equívoco na apuração das bases de cálculo do lançamento nas competências 12/2010 e 12/2011, considerando os balancetes de fls. 3061/3064 e fls. 3961/3976 e o demonstrativo de fls. 4371. Se pertinentes, deverá apresentar planilha indicando o débito recalculado. Se optar pela manutenção dos valores lançados, então esclareça os motivos;

3) informe se o valor de R\$ 15.505.988,83 foi considerado na base de cálculo do lançamento e, se mantido, por quais razões.

Processo nº 13603.721886/2014-95  
Resolução nº **2202-000.762**

**S2-C2T2**  
Fl. 4.436

---

O contribuinte deverá ser intimado desta solicitação de diligência e de seu resultado, abrindo-lhe prazo de 30 dias para manifestação.

Após, retornem os autos a este CARF para prosseguimento do julgamento.

*(Assinado digitalmente)*

Cecilia Dutra Pillar - Relatora