



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720853/2014-17
ACÓRDÃO	2201-011.883 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CHOCOLATES GAROTO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. DESCRIÇÃO CLARA E SUFICIENTE DA CONDUCTA. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não padece de nulidade o auto de infração que descreve e perfeitamente identifica a conduta e materialidade constatada, ainda que de forma concisa e objetiva, permitindo o amplo direito de defesa, como ocorrido na espécie em julgamento.

AUTO DE INFRAÇÃO. LOCAL DA LAVRATURA. CAPITULAÇÃO. SÚMULA nº 6 CARF.

O artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 exige que a lavratura do auto de infração se faça no local da verificação da falta, o que não significa o local em que foi praticada a infração e sim onde esta foi constatada, não impedindo que isto ocorra dentro da própria repartição, presentes os elementos necessários para fundamentar a autuação e notificado o sujeito passivo, dando-lhe acesso a todos os elementos e termos que fundamentaram a autuação e a oportunidade para contestar a pretensão fiscal, não dá causa a nulidade.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. CONSEQUÊNCIA. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga em desacordo com a Lei n. 10.101/2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuições. Caso em que constatada a inexistência de regras claras e objetivas na instituição dos ACT.

SALÁRIO-EDUCAÇÃO. ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

A incidência da contribuição social do salário-educação encontra expressa previsão legal, e não se cogita, no âmbito do processo administrativo a validade e aplicabilidade de Lei. Ao CARF é vedado analisar alegações de violação a princípios constitucionais e não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE. EMPRESAS NÃO ENQUADRADAS COMO PEQUENAS OU MICRO. OBRIGAÇÃO DE RECOLHER.

O adicional sobre as contribuições ao SESI, SENAI, SESC e SENAC arrecadado para custear o SEBRAE é devido também pelas médias e grandes empresas.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

O art. 44, I da Lei nº 9.430/96, que traz a multa de 75%, tem por escopo punir, conjuntamente, tanto o não-pagamento do tributo devido quanto a não-apresentação de declaração ou a prestação de declaração inexata, sendo desnecessária a comprovação de fraude ou dolo.

INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. O pedido de diligência que não atende aos requisitos insculpidos no artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972 não merece acolhimento.

INTIMAÇÕES NO ENDEREÇO DO REPRESENTANTE LEGAL (ADVOGADO) DO CONTRIBUINTE. DESCABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 4 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Weber Allak da Silva, Fernando Gomes Favacho, Wilsom de Moraes Filho (suplente convocado), Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente). Ausente a conselheira Débora Fófano dos Santos, substituída pelo conselheiro Wilsom de Moraes Filho.

RELATÓRIO

Dos Autos de Infração

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão recorrido (fls. 2.761 a 2.762):

O presente processo versa sobre Autos de Infração a seguir descritos:

AIOP/DEBCAD nº 51.063.463-0 (fls. 03 a 23). Contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP, previstas nos art. 22, I e II, "c", da Lei nº 8.212/1991, com majoração da contribuição para o financiamento do benefício Aposentadoria Especial e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, como previsto na Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003 (FAP), incidentes sobre remunerações de segurados empregados, a título de participação nos lucros ou resultados, pagas em desacordo com a legislação previdenciária.

AIOP/DEBCAD nº 51.063.464-8 (fls. 24 a 43). Contribuições arrecadadas para outras Entidades e Fundos Paraestatais (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), não declaradas em GFIP, incidentes sobre remunerações de segurados

empregados, a título de participação nos lucros ou resultados, pagas em desacordo com a legislação previdenciária.

AIOP/DEBCAD nº 51.063.465-6 (fls. 44 a 66). Contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP, previstas nos art. 22, I e II, "c", da Lei nº 8.212/1991, com majoração da contribuição para o financiamento do benefício Aposentadoria Especial e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho como previsto na Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003 (FAP), incidentes sobre remunerações de segurados empregados.

AIOP/DEBCAD nº 51.063.466-4 (fls. 67 a 86). Contribuições devidas a terceiros, arrecadadas para outras entidades e fundos (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), não declaradas em GFIP, incidentes sobre remunerações de segurados empregados.

2. Em seu relatório (fls. 89 a 101), o Autuante informa em relação ao AI DEBCAD 51.063.465-3 que, de acordo com a metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social - CNPS, a empresa obteve o FAP no período de 01/2010 a 12/2010, inclusive 13/2010 = 1,3943, e o RAT ajustado seria de 4,1829 %, que corresponde a alíquota de RAT = 3,0000% x FAP = 1,3943.

3. Esclarece que o contribuinte foi intimado a apresentar o acordo ou Convenção Coletiva de Trabalho, referente ao ano de 2010, e o regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados - PLR - referentes a pagamentos efetuados aos trabalhadores no ano de 2010, sendo apresentado cópias do Acordo Coletivo de Trabalho 2009/2011, de 15/12/2009 e do Acordo Coletivo de Trabalho para Participação nos Lucros ou Resultados 2010, firmado em 02/08/2010 entre a empresa e o Sindicato. Informa também que intimou o sujeito passivo a apresentar as regras, critérios e condições objeto de negociação com os empregados, como previsto na Lei nº 10.101/2000, não sendo apresentado pelo contribuinte tais elementos essenciais para atendimento dos requisitos.

4. Colaciona no Relatório trecho do Acordo Coletivo apresentado:

"Cláusula Primeira - Da Abrangência: O presente Acordo abrange, (a) todos os empregados da EMPREGADORA, com seus contratos de trabalho vigentes até 30 (trinta) de julho de 2010, (b) aqueles cujo contrato de trabalho iniciou-se entre 1º (primeiro) de janeiro e 30 (trinta) de julho de 2010 e (c) aqueles cuja vigência encerrou-se entre 15 (quinze) de janeiro e 30 (trinta) de julho de 2010, observadas e respeitadas as condições do presente acordo.

Parágrafo Único - Os empregados que vierem a ser contratados após 30 (trinta) de julho de 2010 até 15 de dezembro de 2010 serão recepcionados pelo presente acordo na proporção de 1/12 por mês efetivamente trabalhado até 31 de dezembro de 2010.

Cláusula Terceira - Dos critérios: Os critérios para fixação dos direitos a participação nos lucros ou resultados referente ao exercício de 2010, foram

estabelecidos pelos acordantes de forma objetiva; podendo as partes ajustarem para o ano de 2011, critérios outros, que não aqueles contemplados pelos anos anteriores.

Cláusula Quarta - Da participação nos Lucros ou Resultados no exercício de 2010: Para o ano de 2010, fica ajustado o pagamento de R\$ 3.550,00 (três mil, quinhentos e cinquenta reais), para todos os empregados, acrescido de uma parcela individual de 95% (noventa e cinco por cento) sobre o salário do empregado, até o limite de R\$ 7.100,00 (sete mil e cem reais) ou o valor equivalente a 4,929 (quatro vírgula novecentos e vinte e nove) salários do empregado, prevalecendo o que for menor, como resultante da soma do valor fixo com percentual do salário, observados os seguintes termos: [...]"

5. Detalha que a empresa não apresentou na ação fiscal qualquer documento que demonstre um plano de metas ou critérios que justifique o pagamento da PLR aos seus empregados, concluindo que o acordo celebrado não atende ao comando expresso na lei, notadamente nas cláusulas terceira e quarta, onde são ajustados valores a serem pagos sem a fixação de metas e regras claras e objetivas, motivo pelo qual efetuou os lançamentos sobre esta base de cálculo (DEBCAD 51.063.464-8 e 51.063.463-0).

6. Em relação aos AIOP/DEBCAD nº 51.063.465-6 e 51.063.465-6, as bases de cálculo decorrem do cotejo entre os valores das remunerações de segurados empregados constantes em folhas de pagamento, com os valores das remunerações declarados em GFIP, representando os valores omissos na declaração.

7. Por fim, explica que a apresentação de GFIP com omissão ou informação incorreta de fatos geradores de contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social, configura em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no art. 337-A do Código Penal, Decreto-Lei nº 2.848/1940, acrescido pela Lei 9.983, de 14/07/2000, tendo sido, por tal motivo, objeto de emissão de Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP.

Da Impugnação

Cientificada do lançamento por meio por via postal em 22/12/2014, conforme Aviso de Recebimento acostado à fl. 2.178, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 2.180 a 2.401 e fls. 2.403 a 2.634), por via postal, em 20/01/2015 (fl. 2.402), aduzindo, em síntese:

- (i) Suscitou preliminar de nulidade absoluta do Auto de Infração, em razão da existência de vício material, por violação do direito ao contraditório e a ampla defesa;
- (ii) Que o lançamento viola o artigo 37, *caput* da Constituição Federal e artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, uma vez que o Auto de Infração não foi lavrado no local da inspeção;
- (iii) Quanto ao PLR afirmou que os critérios e metas foram estabelecidos e definidos entre as partes, de modo que este cumpre aos requisitos legais;

(iv) Apresentou documentos que definem as metas de 2010, referindo-se à produtividade, e que foram elaboradas levando em consideração os critérios de eficiência, desempenho, custos de produção, cobertura de estoque, segurança de empregados e outros fatores na produção fabril de chocolates;

(iv) Quanto ao PLR de 2011, argumentou que apenas foi alterado o seu formato, mas que trouxe as mesmas metas do PLR de 2010, e que estaria de acordo com a Lei nº 10.101/2000;

(v) Ainda, defendeu que as regras propostas para o cumprimento das metas foram extremamente objetivas e de fácil cognição, sendo que para o programa de 2012, apresentou os mesmos argumentos;

(vi) Impugnou a aplicação da multa de ofício de 75%, uma vez que não restou demonstrado o intuito fraudador ou dolo por parte da autuada, requisitos que considera indispensável para aplicação da multa. Alegou, ainda, a violação ao princípio do não-confisco;

(vii) Ao final, requereu a dilação probatória, com a indicação de testemunhas, bem como a realização de prova pericial, com a formulação de quesitos.

Da Decisão em Primeira Instância

A 13ª Turma da DRJ/RJ, em sessão de 13 de junho de 2016, no acórdão nº 12-82.202 (fls. 2.759 a 2.776), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 2.759 a 2.760):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. AUSÊNCIA DE PRÉVIO AJUSTE DE CRITÉRIOS DE AFERIÇÃO DOS REQUISITOS PARA AQUISIÇÃO.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00, especialmente quanto à existência de regras de aferição previamente ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, "j" da Lei 8.212/91.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ALÍQUOTA RAT. SALÁRIO EDUCAÇÃO. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DOS FATOS. MATÉRIA NÃO CONTESTADA. EFEITOS PROCESSUAIS.

No âmbito do processo administrativo tributário, cabe ao contribuinte o ônus da impugnação específica dos fatos em relação aos quais haja contrariedade.

A teor do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. LEGALIDADE.

O art. 44, I da Lei nº 9.430/96, que traz a multa de 75%, tem por escopo punir, conjuntamente, tanto o não-pagamento do tributo devido quanto a não-apresentação de declaração ou a prestação de declaração inexata.

FAP. INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade.

INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. IMPOSSIBILIDADE.

Dada a existência de determinação legal expressa no sentido de que as intimações sejam endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao domicílio profissional do procurador.

REQUERIMENTO DE PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO.

Sujeita-se a indeferimento o pedido de produção de prova pericial considerado prescindível à instrução processual.

AUTO DE INFRAÇÃO. LOCAL DE LAVRATURA.

O auto de infração deve ser lavrado no local da verificação da falta, o que não significa que seja o estabelecimento do contribuinte ou outro local onde a falta foi praticada, mas sim onde foi constatada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A contribuinte tomou ciência do Acórdão de Impugnação na data de 17/06/2015, conforme “Termo de Ciência Por Abertura de Mensagem” (fl. 2.779), e interpôs Recurso Voluntário na data de 15/07/2015 (fls. 2.782 a 2.817), repisando os mesmos fundamentos trazidos em sede de Impugnação, aduzindo, em apartada síntese, que:

(i) Realizou os pagamentos das multas relativas aos AIOP/DEBCAD nº 51.063.465-6 (fls. 44 a 66) e 51.063.466-4 (fls. 67 a 86), conforme comprovantes de fls. 2.835 a 2.841, de modo que a controvérsia paira somente sobre os **Autos de Infração DEBCAD nº 51.063.463-0** (fls. 03 a 23) e **DEBCAD nº 51.063.464-8** (fls. 24 a 43);

(ii) Suscita preliminar de nulidade do Auto de Infração, em razão da – suposta – ausência de clareza, e mitigação dos princípios do contraditório e da ampla defesa. Ainda em sede de preliminar, pugna pela nulidade da autuação, por ter sido o Auto de Infração lavrado fora do local da fiscalização, em afronta ao artigo 37, *caput* da Constituição Federal e artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972;

(iii) No mérito, afirma que a empresa possui programa de PLR que contém as regras, de forma clara e objetiva, que definem as metas que os empregados devem alcançar para

recebimento da PLR, de modo que todos os programas de PLR da atuada observam literalmente as disposições contidas na Lei nº 10.101/2000;

(iv) Afirma, ainda, que a Participação nos Lucros e Resultados – PLR é desvinculada da remuneração, e não tem caráter salarial, de modo que não integram o salário-de-contribuição. Acrescenta que os pagamentos realizados sob a rubrica de PLR somente serão descaracterizados da natureza não-salarial, e integrarão o salário-de-contribuição, quando restar comprovada a fraude à lei;

(v) No que concerne ao **Auto de Infração DEBCAD nº 51.063.464-8**, afirma que: **(a)** a contribuição devida a título de salário-educação fora calculada de forma incorreta, em clara violação legal, diante da inconstitucionalidade da aplicação da alíquota; e **(b)** não há incidência da contribuição destinada ao SEBRAE, uma vez que apenas as pequenas e microempresas são beneficiárias do SEBRAE;

(vi) Impugnou a aplicação da multa de ofício de 75%, uma vez que não restou demonstrado o intuito fraudador ou dolo por parte da recorrente, requisitos que considera indispensável para aplicação da multa, e pugnou pela aplicação analógica da súmula 14 do CARF. Alegou, ainda, a violação ao princípio do não-confisco, e requereu, caso seja mantida a multa, a redução para o percentual de, no mínimo, 20% sobre o valor do crédito devido;

(vii) Pugnou pela dilação probatória, mediante a oitiva de testemunhas, além da realização da prova pericial contábil;

(viii) Ao final, requereu que as intimações sejam feitas em nome do advogado, dirigidas diretamente ao seu escritório, por via postal.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luana Esteves Freitas**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Das Preliminares

A recorrente suscita preliminar de nulidade do auto de infração, em razão da – suposta – falta de clareza do auto, no que tange a incidência de contribuições sociais destinadas aos terceiros no mesmo processo das lavraturas das contribuições previdenciárias decorrentes da irregularidade do programa de PLR da recorrente, o que teria dificultado o exercício do seu direito ao contraditório e a ampla defesa, em afronta ao artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN).

Considerando que a recorrente desenvolve a mesmíssima linha argumentativa exposta na Impugnação, sem haver modificações significativas, adoto, quanto a tais alegações, os fundamentos do acórdão recorrido (fls. 2.765-2.766):

10. Preliminarmente, em face das alegações em relação à suposta mitigação de seu direito de defesa no que tange às contribuições sociais destinadas aos Terceiros no mesmo processo das lavraturas previdenciárias, vale esclarecer que a Lei nº 11.457/07, que criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, dispõe que as citadas contribuições se sujeitam à Lei nº 8.212/91, conforme se verifica nos dispositivos abaixo mencionados:

Lei nº 11.457/07

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

(...)

§ 3º As obrigações previstas na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativas às contribuições sociais de que trata o caput deste artigo serão cumpridas perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

(...)

§ 2º O disposto no caput deste artigo abrangerá exclusivamente contribuições cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição.

§ 3º As contribuições de que trata o caput deste artigo sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios daquelas referidas no art. 2º desta Lei, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial. (grifei)

10.1. Portanto, em face da interpretação sistemática dos dispositivos supramencionados, e, levando-se em consideração que as contribuições em apreço (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE) abrangem exclusivamente as bases de cálculo referentes às remunerações apuradas dos segurados que compõem o objeto do lançamento das contribuições previdenciárias, não há qualquer óbice à reunião de tais lavraturas no mesmo processo.

10.2. Outrossim, as contribuições devidas decorrentes de legislação específica de cada Entidade/Fundo estão devidamente demonstradas no Relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, específico do AI DEBCAD 51.063.464-8 (fl. 42), não havendo, portanto, qualquer razão para que se alegue prejuízo ao direito de defesa.

10.3. A mesma conclusão se revela em relação à exigência relativa ao Fator Acidentário de Prevenção — FAP, cuja majoração incidente no RAT, ao contrário do que alega o contribuinte, proveio de regular planejamento de fiscalização, conforme se demonstra claramente na intimação constante do Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 209), cuja ciência ao contribuinte se deu em 11/12/2013. O Relatório de Fundamentos Legais do Débito – FLD (fls. 65) também traz toda a fundamentação aplicada ao caso.

Acrescento, ainda, que em sede de processo administrativo fiscal as nulidades estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ao passo que o artigo seguinte, traz as hipóteses de outras irregularidades, passíveis de serem sanadas, e que não acarretam nulidade do auto de infração, senão vejamos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Os Autos de Infração foram lavrados por autoridade competente, contém a descrição dos fatos, acompanhada da capitulação legal, não se cogitando tampouco, a hipótese de cerceamento do direito de defesa da contribuinte. A empresa foi cientificada dos autos de infração, tendo-lhe sido facultado o prazo regulamentar para apresentar impugnação com as razões de defesa que entendeu pertinente, inclusive a produção das provas admitidas em direito, tudo de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Ainda em sede de preliminares, a recorrente pugna pela nulidade do auto de infração em razão da lavratura fora do local da fiscalização.

De igual forma, não prosperam as alegações suscitadas pela recorrente. Isso porque, o conceito de localidade no Processo Administrativo Fiscal não está vinculado ao espaço físico literal da falta.

O artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972 exige que a lavratura do auto de infração seja realizada no local da verificação da falta, o que não implica dizer que deve se dar na

localidade onde a falta foi praticada, ou seja, no estabelecimento do contribuinte, mas sim onde esta foi efetivamente constatada, nada impedindo, portanto, que seja na própria repartição ou em qualquer outro local, conforme o caso.

Desse modo, a lavratura do auto de infração em local diverso do estabelecimento do contribuinte não acarreta nulidade deste, e tampouco implica no cerceamento do direito de defesa. Inclusive, tal questão já se encontra consolidada no âmbito deste CARF, a teor da Súmula CARF n.º 6, abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 6

Aprovada pelo Pleno em 2006

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Desse modo, entendo que os lançamentos tributários atenderam aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa da contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

Assim, rejeito as preliminares suscitadas.

Do mérito: Participação nos Lucros e Resultados – PLR

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) é um direito constitucional dos trabalhadores e uma forma relevante de integração do capital e do trabalho e incentivo à produtividade. O inciso XI, do artigo 7º, da Constituição Federal determinou a desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração. Contudo, trata-se de norma de eficácia limitada, de modo que depende de lei ordinária para ter eficácia plena.

Portanto, a não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida ocorrerá somente após a regulamentação dispositivo constitucional, o que se deu com o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor.

Tal previsão também consta na Lei n.º. 8.212/91, artigo 28, §9º, alínea “j”, que, seguindo os ditames constitucionais, retirou do salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias, a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

Assim, para que os valores pagos a título de PLR não integrem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, deverão ser observados os requisitos e procedimentos estabelecidos em Lei Específica – Lei nº 10.101/2000.

O artigo 2º da Lei 10.101/2000 determinou que o instrumento de negociação, a ser escolhido de comum acordo pelas partes envolvidas, pode ser: **(i) comissão paritária escolhida**

pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria (artigo 2º, inciso I, com efeitos a partir de 1º de Janeiro de 2013); ou **(ii) convenção ou acordo coletivo** (artigo 2º, inciso II).

Em seguida, no §1º do referido dispositivo legal, preconiza que no plano acordado deverão constar regras claras e objetivas (contornos concretos), fixando-se os direitos substantivos da participação (o conjunto de definições, de direitos, de obrigações e de relações, o direito material à PLR) e das regras adjetivas (o conjunto de regras procedimentais a serem executadas, atendidas e observadas no fluxo que terá como produto final a apuração se será efetivado o pagamento da PLR, ou não, devendo constar do plano os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo).

A supracitada Lei traz, ainda, um rol exemplificativo de quais os critérios e condições que podem ser considerados no plano de pagamento da PLR: **(i)** índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa (art. 2º, §1º, I); e **(ii)** programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente (art. 2º, §1º, II).

Em regras gerais, são estes os requisitos previstos na Lei nº. 10.101/2000, conforme redação vigente à época dos fatos.

Pois bem, entendeu a fiscalização, e cuja decisão foi mantida pela DRJ, que os valores de PLR pagos pela recorrente estariam em desacordo com a lei, diante da ausência de um plano de metas ou critérios, com a fixação de regras claras e objetivas, pactuadas previamente entre as partes, de modo que deveriam ser tributados, nos termos do artigo 214, §10 do Decreto nº 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social), razão pela qual foram lavrados os autos de infração objetos de impugnação, conforme informação extraída do relatório fiscal (fl. 96):

(...)

A empresa não apresentou na ação fiscal qualquer documento que demonstre um plano de metas ou critérios que justifique o pagamento da PLR aos seus empregados.

Além da exigência de metas a serem alcançadas, a Lei nº 10.101/2000 estabelece em seu art. 2º, §1º, que: “Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas (...)”.

Neste ponto, o acordo celebrado não atende ao comando expresso na lei, notadamente nas cláusulas terceira e quarta, onde são ajustados valores a serem pagos sem a fixação de metas e regras claras e objetivas.

Dessa forma, seja pela falta de fixação de metas, seja pela falta de regras claras e objetivas no acordo de participação nos lucros ou resultados, a verba concedida pela empresa a seus empregados no ano de 2010 a esse título, não está de acordo com a lei, razão pela qual não se isenta da incidência de contribuições

previdenciárias, passando a integrar o salário de contribuição conforme dispõe o artigo 28, I, da Lei nº 8.212/1991.

(...)

A recorrente, repisa os mesmos argumentos trazidos em sede de Impugnação, e aduz que as lâminas apresentadas junto à Impugnação (fls. 2.227 a 2.231) estabeleceu as regras e critérios objetivos, assim como comprovam o aferimento das metas pelos empregados, o que foi atestado pela entidade sindical representante da categoria (fls. 2.385 e 2.386), razão pela qual o pagamento da PLR se deu em conformidade com a legislação vigente, de modo que não há incidência da contribuição previdenciária sobre tais rubricas.

Em que pese as alegações tecidas pela recorrente, entendo que não lhe assiste razão.

Os argumentos trazidos pela recorrente compuseram a Impugnação e foram enfrentados pelo juízo a quo, de modo que, por concordar e não merecerem reparos os fundamentos da decisão recorrida, adoto-os, nesta questão, como razões de decidir, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fl. 2.770):

11.9. No caso em exame, em sede de Defesa, o contribuinte trouxe lâminas de metas gerenciais, mas não demonstrou que este documento se atrelava ao Programa de PLR e que tais metas foram pactuadas previamente com os empregados, os quais seriam potencialmente beneficiários do PLR. Ou seja, os funcionários da Autuada não tiveram ciência prévia do que se deveria alcançar para aquisição do direito ao PLR, em nível global ou individual.

11.10. Como vimos, a Participação nos Lucros ou Resultados está condicionada, principalmente, à elaboração de um plano de metas, ou programa análogo, para sua implantação e posterior distribuição. Ou seja, seus beneficiários devem ter ciência prévia do quanto se deve atingir e quais são os mecanismos de aferição envolvidos na apuração.

11.11. O art. 2º § 1º da lei 10.101/2000 – quando emprega o verbo “deverão” – impõe um documento que fixe sob quais condições se implementará valor X ou Y a título de PLR a cada empregado (direito substantivo da participação). Ou seja, um pacto prévio que demonstre ao obreiro o que se deve buscar (global ou individualmente) e quais serão mecanismos de aferição, os quais podem estar espelhados em atingimento de resultados, prazos ou qualidade de produtos, dentre outros critérios.

11.12. Ressaltamos que o Fisco não exige um plano de metas *ipsis litteris*. O fato é que o sujeito passivo não tem qualquer documento prévio à apuração que exprima esse regramento de avaliação da participação dos funcionários em determinados objetivos sociais, seja ele chamado de “plano de metas”, “programa de metas”, “programa de PLR”, sendo que a mera menção no Acordo de que tais

critérios tivessem sido estabelecidos de forma objetiva não dispensa de forma absoluta a prova documental ser produzida pela empresa empregadora.

Acrescento, ainda, que no Acordo Coletivo de Trabalho Para Participação nos Lucros ou Resultados de 2010 (fls. 2.336 a 2.370), assim como dos anos posteriores (fls. 2.371 a 2.380), apenas houve a menção de que os critérios para fixação dos direitos a participação nos lucros ou resultados referentes ao exercício foram estabelecidos entre os acordantes de forma objetiva, mas não trouxe em seu texto, tampouco em anexo, quais foram os critérios utilizados para aferição das metas.

No mais, embora a recorrente tenha encaminhado ofício ao sindicato representante da categoria (fl. 2.385), para que a entidade esclarecesse quais os critérios e procedimentos realizados nas negociações coletivas de Participação aos Lucros e Resultados (PLR), a resposta encaminhada pela entidade sindical (fl. 2.386) se limitou a informar que a negociação sindical de PLR pactuada utiliza o cenário de crescimento empresarial, informado em balanço, bem como os resultados obtidos pela empresa, que – supostamente – estariam de acordo com a legislação vigente, mas não respondeu objetivamente quais foram as regras efetivamente pactuada.

Destarte, entendo que a informação prestada pelo sindicato (fl. 2.386) não é capaz de comprovar o cumprimento dos requisitos preconizados pelo artigo 2º, §1º da Lei nº 10.101/2000.

Certo é que as regras de pagamento da PLR devem constar de forma clara no texto dos acordos, ou até mesmo na forma de anexos, para que ambas as partes tenham pleno conhecimento do que foi ajustado entre elas, o que não foi observado pela recorrente.

Outrossim, ao contrário do alegado pelo recorrente, a fiscalização apontou que o pagamento da PLR ocorreu em descumprimento aos requisitos e condições fixadas pela Lei nº 10.101/2000, especialmente no artigo 2º, §1º, inciso I, diante da ausência da fixação de metas, com regras claras e objetivas, pactuadas previamente entre as partes, razão pela qual tais valores devem integrar o salário-de-contribuição, nos termos do artigo 214, §10 do Decreto nº 3.048/1999.

Saliento, por fim, conforme anteriormente elucidado, para que os valores pagos a título de PLR não integrem o salário de contribuição, devem ser observados os requisitos e condições previstas em lei específica (Lei nº 10.101/2000), não havendo necessidade da ocorrência de fraude à lei, ao contrário do aduzido pelo recorrente.

Portanto, entendo que a recorrente descumpriu os ditames preconizados pela Lei nº 10.101/2000, especialmente o artigo 2º, §1º, de modo que os valores pagos a título de PLR devem compor o salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Da salário-educação

A recorrente repisa os mesmos fundamentos apresentados em sede de Impugnação, e alega a inconstitucionalidade da alíquota fixada em 2,5% prevista no artigo 3º,

inciso I do Decreto nº 1.422/1975, além da violação ao artigo 97, inciso IV do Código Tributário Nacional (CTN), assim como aduz que houve a revogação do Decreto-lei nº 1.422/1975, com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Acrescenta, ainda, a inexistência da contribuição do salário-educação, uma vez que tem finalidade específica e que não se confunde com a contribuição para custeio da Seguridade Social, prevista no artigo 195, inciso I da Constituição Federal. Por fim, ressalta que a folha de salário já integra a base de cálculo da contribuição social, para financiamento da Seguridade Social, de modo que não poderia integrar a base de cálculo do salário educação.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

No que diz respeito à arguição de inconstitucionalidade e violação aos princípios, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a matéria, segundo teor da Súmula CARF nº 2, abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Diante da expressa previsão legal de incidência da contribuição social do Salário-Educação, Lei nº 9.766/1998, bem como das hipóteses de isenção preconizadas pelo §1º, artigo 1º da citada Lei, dentre as quais a ora recorrente não se encontra inserida, não há que se cogitar o questionamento de validade da Lei e sua inaplicabilidade em sede de julgamento administrativo.

Das Contribuições ao SEBRAE

A recorrente aduz, ainda, que não deve incidir a contribuição previdenciária destinada ao SEBRAE, uma vez que não se enquadra no conceito de pequena e microempresa, de modo que não é beneficiária das atividades desenvolvidas pelo SEBRAE, e não se enquadra na categoria interessada no recolhimento da contribuição.

Os argumentos trazidos pela recorrente compuseram a Impugnação e foram enfrentados pelo juízo a quo, de modo que, por concordar e não merecerem reparos os fundamentos da decisão recorrida, adoto-os, nesta questão, como razões de decidir, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fl. 2.774):

15.3. Já contribuição ao SEBRAE foi criada sob a forma de adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1.º do Decreto Lei n.º 2.318, de 30/12/1986. Não se configura como contribuição social de interesse de categoria, mas sim como contribuição de intervenção no domínio econômico, não havendo necessidade, assim, de que o contribuinte seja um micro ou pequena empresa para obrigar-se ao seu pagamento, nem que haja qualquer

tipo de contraprestação, devendo ser paga pelas empresas em geral, à vista do princípio da solidariedade social. (...)

Acrescento, ainda, que o STF já pacificou entendimento, no julgamento do RE nº 635.682/RJ realizado em 25/4/2013 sob o rito do artigo 543-B do CPC (repercussão geral), que definiu o tema 227, que a contribuição adicional destinada ao SEBRAE é devida pelas empresas prestadoras de serviço, sendo prescindível contraprestação direta em favor do contribuinte.

Logo, não assiste razão ao contribuinte nestes pontos.

Da multa de ofício

A recorrente impugna, ainda, a aplicação da multa de ofício uma vez que não restou demonstrado seu intuito fraudador ou dolo, requisitos que considera indispensável para aplicação da multa, e pugnou pela aplicação analógica da súmula 14 do CARF. Alegou, ainda, a violação ao princípio do não-confisco, e requereu, caso seja mantida a multa, a redução para o percentual de, no mínimo, 20% sobre o valor do crédito devido.

Neste ponto, adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 2.771 a 2.772):

12.2. Entretanto, o ilícito cometido pela interessada, descrito nestes autos, foi classificado na aplicação da multa definida no inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (75%), e não a multa agravada prevista no inciso II (150%).

O artigo 44 está assim redigido:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

12.3. Pelo fato de o contribuinte ter omitido informações de fatos geradores em GFIP, tal comportamento ensejou a aplicação de multa de ofício, na forma do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que tem por escopo punir, conjuntamente, tanto o não pagamento do tributo devido quanto a não-apresentação de declaração ou a prestação de declaração inexata, sendo incabível perquirir acerca de fraude ou dolo. Somente faria sentido tal argumentação caso o Fisco tivesse aplicado o contido no § 1º do dispositivo (150%).

12.4. Quanto ao suposto confisco, é fato que a Constituição Federal, em seu art. 150, IV, veda a utilização de tributo com tal efeito. Entretanto, trata-se de limitação ao poder de tributar cujo escopo consiste em evitar o excesso de carga tributária que implique agravamento exagerado na situação do contribuinte. Porém, não existe um patamar predefinido que permita dizer que um tributo tem ou não efeito confiscatório, cabendo essa valoração ao legislador ou, mediante provocação, ao órgão judicial competente.

12.5. Portanto, não se pode dizer que o princípio esteja direcionado à administração tributária. Esta se submete ao princípio da legalidade, não podendo esquivar-se à aplicação de lei editada. Logo, não compete à instância administrativa a análise sobre a matéria.

Do pedido de dilação probatória

A recorrente pugna pela baixa do processo em diligência, para que seja realizada a prova pericial contábil, em virtude da incorreção dos valores apurados no Discriminativo de Débito e do Lançamento realizado pelo I. Auditor-Fiscal, bem como a fim de demonstrar o efetivo pagamento das verbas a título de PLR, além da produção de prova testemunhal.

Acerca dos pedidos de diligência e de juntada posterior de documentos, bem como seus efeitos, assim dispõe o artigo 16 do Decreto nº 70.235 de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Nesse sentido, o deferimento do pedido de diligência pressupõe o cumprimento dos requisitos do inciso IV do supracitado dispositivo legal, sob pena de ser considerado não formulado o pedido, nos termos do § 1º do artigo 16 do referido Decreto nº 70.235 de 1972.

No caso em análise, a própria recorrente afirma em sua Impugnação, e repisa em suas razões recursais (fls. 2.813 a 2.815), que a prova oral servirá para demonstrar que os empregados tinham ciência da PLR e de suas regras, assim como a prova pericial será capaz de comprovar a incorreção dos valores apontados no auto de infração, além do efetivo pagamento da PLR.

Note-se, deste modo, que tais fatos poderiam/deveriam ter sido comprovados pela contribuinte por meio de provas documentais a serem apresentadas com sua Impugnação, inclusive por meio da apresentação de laudo pericial independente, declarações de funcionários, dentre outras provas em direito admitidas, e, em não o fazendo, não se desincumbiu de seu ônus probatório previsto no artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC).

Outrossim, a realização de diligência/perícia não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com a Impugnação, ou seja, não serve para suprir prova documental que deveria ter sido apresentada em momento oportuno.

Ademais, nos termos da Súmula CARF nº 163, abaixo reproduzida, de observância obrigatória por parte de seus membros, nos termos do artigo 123, § 4º do RICARF, não se configura cerceamento de defesa o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Destarte, tendo em vista que a recorrente não demonstrou a presença dos requisitos insculpidos no artigo 16 do referido Decreto nº 70.235 de 1972, o pedido de dilação probatória – oitiva de testemunhas e realização de perícia contábil – não comporta deferimento.

Da Intimação em Nome do Patrono

Quanto ao pedido da recorrente acerca da intimação dirigida ao endereço do seu patrono (advogado), os incisos I, II e III do artigo 23 do Decreto nº 70.235 de 1972 disciplinam integralmente a matéria, configurando as modalidades de intimação, atribuindo ao fisco a discricionariedade de escolher qualquer uma delas. Nesse sentido, o § 3º estipula que os meios de intimação previstos nos incisos do caput do artigo 23 não estão sujeitos a ordem de preferência.

De tais regras, conclui-se pela inexistência de intimação postal na figura do procurador do sujeito passivo. Assim, a intimação via postal, no endereço de seu advogado, não acarretaria qualquer efeito jurídico de intimação, pois estaria em desconformidade com o artigo 23, inciso II e §§ 3º e 4º, do Decreto nº 70.235 de 1972.

Ademais a matéria já se encontra sumulada no âmbito do CARF, sendo, portanto, de observância obrigatória por parte deste colegiado, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 110

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Diante disso, rejeito o pedido da recorrente de que as intimações sejam realizadas por meio de seu patrono.

Decisões administrativas e judiciais

A Recorrente cita decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

Conclusão

Diante do todo ora exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares arguidas, e, no mérito, nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas

ACÓRDÃO 2201-011.883 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15586.720853/2014-17

DOCUMENTO VALIDADO