



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                   |                                                      |
|-------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>   | <b>16682.720978/2011-61</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>    | 2202-010.914 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>  | 6 de agosto de 2024                                  |
| <b>RECURSO</b>    | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b> | LAFARGE BRASIL S/A                                   |
| <b>RECORRIDA</b>  | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

PLR. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

O programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claras as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba.

E a lei exige que nos instrumentos decorrentes da negociação constem as regras substantivas e adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PPR/PLR PARCELA EXTRA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Integra o salário-de-contribuição o pagamento de PLR em valores superiores aos acordados nos instrumentos de negociação celebrados.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. LIMITAÇÃO EM 20 SALÁRIOS MÍNIMOS. INAPLICABILIDADE.

Não se aplica a limitação de 20 salários mínimos prevista no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950/1981 ao cálculo das contribuições destinadas a terceiros em decorrência da revogação do dispositivo mencionado.

AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DA INCORPORADORA EM RELAÇÃO AOS DÉBITOS DAS INCORPORADAS. IMPROCEDÊNCIA. RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES.

O art. 227 da Lei n.º 6.404/76 e art. 1.116 do Código Civil determinam que a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações. Assim, a INCORPORADORA é responsável pelos tributos devidos pelas incorporadas anteriores à data da incorporação, já que considera-se a data dos fatos geradores das obrigações tributárias e não a data do lançamento fiscal.

Súmula CARF nº 113

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. ELEMENTOS NECESSÁRIOS. INDEFERIMENTO. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO À DEFESA.

A prova documental deve ser sempre apresentada na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos. Cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de que incidiu em algumas dessas hipóteses previstas no art. 16, do PAF.

A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de realização de diligência ou o deferimento de novo prazo para provas, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido juntadas à impugnação

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY** – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira, Andre Barros de Moura (Conselheiro suplente convocado) , Robison Francisco Pires, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente), ausente a Conselheira Lilian Claudia de Souza.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 6385 e ss) interposto contra decisão da 11ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (fls. 6.332 e ss) que manteve em parte os lançamentos lavrados em face do Recorrente:

**DEBCAD nº 37.296.775-2** no montante de R\$ 340.039,97, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 12/12/2011 de R\$ 671.270,40, correspondente às **contribuições destinadas à Previdência Social a cargo da empresa**, incidentes sobre os valores pagos a segurados empregados e contribuintes individuais, inclusive transportadores autônomos, não declaradas em GFIP.

**DEBCAD nº 37.296.777-9** no montante de R\$ 126.933,94, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 12/12/2011 de R\$ 217.978,37, correspondente às **contribuições destinadas a outras entidades e fundos**, incidentes sobre os valores pagos a segurados empregados e contribuintes individuais transportadores autônomos, não declaradas em GFIP.

**DEBCAD nº 37.296.776-0** no montante de R\$ 35.489,55, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 12/12/2011 de R\$ 77.959,56, correspondente às **contribuições a cargo de segurados empregados e de segurados contribuintes individuais**, não declaradas em GFIP.

**DEBCAD nº 37.296.780-9** no montante de R\$ 339.490,00, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 12/12/2011 de R\$ 738.633,49, correspondente à contribuição incidente sobre o valor não declarado em GFIP dos serviços prestados por cooperados por intermédio de **cooperativas de trabalho**.

**DEBCAD nº 37.296.779-5** no montante de R\$ 61.093,38, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 12/12/2011 de R\$ 97.061,11, referente às **retenções de 11%** incidentes sobre os valores destacados como

base para Previdência Social nas notas fiscais de prestação de serviços. Essas contribuições são a **cargo da empresa**, na qualidade de contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, conforme estabelecido no artigo 31 da Lei nº 8212/91.

**DEBCAD nº 37.296.778-7** no montante de R\$ 1.208.592,76, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 12/12/2011 de R\$ 1.918.541,14, referente às **retenções de 11 %** incidentes sobre as **diferenças das bases de cálculo apuradas entre os valores brutos das Notas Fiscais e os valores considerados pelo sujeito passivo**. Essas contribuições são a **cargo da empresa**, na qualidade de contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, conforme estabelecido no artigo 31 da Lei nº 8212/91.

**DEBCAD nº. 37.296.773-6 (Obrigação acessória – CFL 68)** lavrado em 12/12/2011, no valor de R\$ 53.948,49, por apresentar Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

**DEBCAD nº 37.296.774-4 (Obrigação acessória – CFL 69)** lavrado em 12/12/2011, no valor de R\$ 152,44, por apresentar GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Segundo o Relatado pelo Colegiado de 1ª Instância:

#### Relatório

Trata-se de crédito previdenciário, COMPROT 16682.720978/2011-61, lançado pela fiscalização, contra o contribuinte acima identificado, conforme abaixo especificado:

**DEBCAD nº 37.296.775-2** no montante de R\$ 340.039,97, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 12/12/2011 de R\$ 671.270,40, correspondente às contribuições destinadas à Previdência Social a cargo da empresa, incidentes sobre os valores pagos a segurados empregados e contribuintes individuais, inclusive transportadores autônomos, não declaradas em GFIP.

**DEBCAD nº 37.296.777-9** no montante de R\$ 126.933,94, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 12/12/2011 de R\$ 217.978,37, correspondente às contribuições destinadas a outras entidades e fundos, incidentes sobre os valores pagos a segurados empregados e contribuintes individuais transportadores autônomos, não declaradas em GFIP.

**DEBCAD nº 37.296.776-0** no montante de R\$ 35.489,55, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 12/12/2011 de R\$ 77.959,56, correspondente às contribuições a cargo de segurados empregados e de segurados contribuintes individuais, não declaradas em GFIP.

DEBCAD nº 37.296.780-9 no montante de R\$ 339.490,00, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 12/12/2011 de R\$ 738.633,49, correspondente à contribuição incidente sobre o valor não declarado em GFIP dos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

DEBCAD nº 37.296.779-5 no montante de R\$ 61.093,38, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 12/12/2011 de R\$ 97.061,11, referente às retenções de 11% incidentes sobre os valores destacados como base para Previdência Social nas notas fiscais de prestação de serviços. Essas contribuições são a cargo da empresa, na qualidade de contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, conforme estabelecido no artigo 31 da Lei nº 8212/91.

DEBCAD nº 37.296.778-7 no montante de R\$ 1.208.592,76, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 12/12/2011 de R\$ 1.918.541,14, referente às retenções de 11% incidentes sobre as diferenças das bases de cálculo apuradas entre os valores brutos das Notas Fiscais e os valores considerados pelo sujeito passivo. Essas contribuições são a cargo da empresa, na qualidade de contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, conforme estabelecido no artigo 31 da Lei nº 8212/91.

DEBCAD nº. 37.296.773-6 (Obrigação acessória - CFL 68) lavrado em 12/12/2011, no valor de R\$ 53.948,49, por apresentar Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

DEBCAD nº 37.296.774-4 (Obrigação acessória - CFL 69) lavrado em 12/12/2011, no valor de R\$ 152,44, por apresentar GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

## 2. De acordo com o Relatório Fiscal:

2.1. "Em 04/2011, junto a Receita Federal do Brasil - RFB, foi procedida a baixa do CNPJ nº 61.403.127/0001-46, da LAFARGE BRASIL S/A, por motivo de incorporação da mesma pela CIA DE CIMENTO PORTLAND LACIM - CNPJ nº 10.917.819/0001- 71. A data da situação cadastral é 31/12/2010, conforme Ata de Assembleia Geral Extraordinária registrada na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro - JUCERJA em 03/02/2011. Diante deste fato, a Ação Fiscal em curso na LAFARGE teve sua continuidade e conclusão conduzida na pessoa do sucessor legal LACIM que, na condição de INCORPORADOR, é responsável pelos tributos/contribuições devidos pelo INCORPORADO LAFARGE, conforme dispõe o artigo 132 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (DOU de 31/10/1966), Código Tributário Nacional (CTN)".

2.2. "Em 17/10/2011, conforme Ata de Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária a empresa aprovou a mudança de sua denominação social para

LAFARGE BRASIL S.A, ou seja, a sucessora adotou a denominação social da sucedida".

2.3. Foi formalizado processo de Representação Fiscal Para Fins Penais, COMPROT 16682.720979/2011-13.

2.4. Constituem fatos geradores para as contribuições lançadas:

2.4.1. Valores pagos a segurados empregados, extraídos dos resumos das folhas de pagamento em meio papel, não declarados em GFIP.

2.4.2. Bônus diretores - Valores pagos a título de PLR em desacordo com a legislação vigente, extraídos da folha de pagamento em meio digital.

2.4.3. Restituição de descontos na remuneração de expatriados – Valores restituídos a determinados funcionários expatriados, referentes a descontos abatidos de sua remuneração, tais como: contribuição do segurado para previdência social (INSS), seguro de vida, previdência complementar, extraídos da folha de pagamento em meio digital.

2.4.4. Valores pagos a segurados Contribuintes Individuais, extraídos da folha de pagamento em meio digital, não declarados em GFIP.

2.4.5. Valores pagos a segurados Contribuintes Individuais transportadores rodoviários autônomos, extraídos da folha de pagamento em meio digital, não declarados em GFIP.

2.4.6. Valores pagos a Cooperativas de Trabalho, extraídos de arquivo digital de Notas Fiscais, não declarados em GFIP.'

2.4.7. Valores pagos a Prestadores de Serviço, extraídos de arquivo digital de Notas Fiscais. A empresa, na qualidade de contratante dos serviços executados mediante cessão de mão de obra, deveria ter retido 11% (onze por cento) do valor bruto das Notas Fiscais de Prestações de Serviços.

2.5. Para a aplicação da multa foi feita a comparação entre a multa da época do fato gerador com a multa atual estabelecida pela MP nº 449/08, a fim de ser cobrada a multa mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o art. 106, II, aliena "c" do CTN.

2.6. Constatou-se que a multa da legislação anterior é mais benéfica ao contribuinte para as competências 04 e 13/2007. Para as demais competências foi aplicada a multa conforme a legislação atual e demonstrado no quadro do item 24 do Relatório Fiscal.

2.7. Os códigos utilizados para o levantamento estão discriminados no item 26 do Relatório Fiscal.

2.8. "Durante a ação fiscal foi constatada a existência de recolhimentos de contribuições em GPS, anteriores ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao declarado em GFIP. Por ter apresentado GFIP, com informações incorretas ou omissas, porém com recolhimento relativo a essas informações, a

empresa foi autuada com o AI 51.014.481-0/ COMPROT 12448.736037/2011-61 (CFL78) \*

2.9. "A empresa foi intimada, conforme os TIF N° 18 e 19 a entregar novas GFIP justificando os valores recolhidos a maior ou explicar detalhadamente a que se referem estes recolhimentos em valores superiores ao declarado em GFIP. Todavia não apresentou resposta a essas intimações até 01/11/2011, data limite do prazo estabelecido no TIF 19. Desta forma restou impossibilitada a correlação completa entre o recolhimento e base de cálculo a que se referem"

2.10. "Por este motivo os recolhimentos relativos à Contribuição Previdenciária sem a devida contrapartida de sua base de cálculo em GFIP não foram apropriados por essa Ação Fiscal e encontram-se relacionados na Tabela Tabela com os valores utilizados como crédito para a Previdência Social."

2.11. "Cabe ressaltar que esta auditoria, para fins de justificativa e aproveitamento dos valores em GPS superiores ao valor devido declarado em GFIP entregues antes do início da ação fiscal, aceitou os valores declarados na última GFIP entregue pela empresa até a data de 01/11/2011. Em relação aos créditos de Outras Entidades, foram considerados como créditos os valores efetivamente recolhidos em GPS, haja vista que a empresa apresentou convênio com Outras Entidades (SESI/SENAI)".

2.12. Os créditos considerados estão declarados nos relatórios RDA e RADA. "Os valores declarados em GFIP foram utilizados para a apropriação dos recolhimentos prioritariamente aos valores lançados em ação fiscal e no RADA aparecem como documento de exclusão 09.487.890-2. Os relatórios RDA e RADA, para correta apropriação dos valores recolhidos e dos valores declarados em GFIP, foram elaborados por estabelecimento tendo como base os CNPJ originais da empresa sucedida, com raiz 61.403.127"

Da Impugnação

3. Inconformada com os autos de infração que tomou ciência em 15/12/2011, a empresa contestou o lançamento em 10/01/2012, argumentando em síntese:

Preliminar.

3.1. A Impugnante alega cerceamento de defesa pelos seguintes motivos:

3.1.1. O lançamento reuniu diversos autos de infração num único relatório fiscal, sendo sintético, impreciso e deficiente em relação a alguns lançamentos. Foram agrupados num mesmo tópico vários autos de infração versando sobre matérias completamente diversas.

3.1.2. Este procedimento gerou dúvidas acerca das bases de cálculo adotadas em cada caso, tornando difícil a compreensão dos fundamentos, do método empregado para o seu cálculo e a identificação dos valores lançados em cada acusação, o que dificultou substancialmente a conferência de valores e a



localização de documentos, restando prejudicada a identificação da matéria tributada e da base de cálculo adotada.

3.1.3. As planilhas de folhas 14 a 16 do relatório fiscal não são compatíveis em grandeza de valores com os montantes lançados a título de cada rubrica nos discriminativos de débito (DD) e não condizem com as informações declaradas pela Impugnante em suas GFIP do período.

3.1.4. Nota-se a existência de discriminativos de débitos (DD) diversos para o mesmo auto de infração, "como se percebe comparando-se o DD constante das fis. 105 em diante dos autos com aquele presente às fls. 656 e seguintes".

3.1.5. "Semelhantemente, em relação ao lançamento correspondente aos pagamentos a cooperativas, identificam-se no DD apenas códigos de levantamento, que não fazem relação alguma aos nomes das cooperativas, e nem mesmo se assemelham a estes, de modo que, mesmo por inferências, é difícil compreender qual o seu significado. A quantidade de cooperativas relacionadas na planilha "tabela com valores pagos a cooperativas de trabalho" não condiz com a quantidade de rubricas (quatro) constantes do DD.

3.1.6. Há grande dificuldade em identificar como foram deduzidos os montantes previamente recolhidos pela Impugnante.

3.1.7. Não houve separação clara dos documentos referentes a cada autuação e a fundamentação foi deficiente, uma vez que os autos de infração foram tratados e fundamentados de forma conjunta, agrupada.

3.1.8. "Deste modo, o lançamento fiscal deve ser anulado, por conter fundamentação e motivação deficiente, e planilhas e códigos que não permitem o adequado entendimento dos valores lançados, o que prejudicou o exercício da ampla defesa por parte da Impugnante (CF 88, art. 5º, LV)".

Da desconsideração de valores recolhidos: enriquecimento sem causa da Fazenda e necessidade de conversão do julgamento em diligência.

3.2. Os valores recolhidos pela Impugnante, relativos ao período fiscalizado, embora constatados pela Fiscalização, foram por ela ignorados.

3.3. *"Ora, ainda que não fosse possível à fiscalização apropriar os pagamentos realizados de acordo com sua causa originária, não poderia esta simplesmente desconsiderá-los na apuração de supostos débitos, que possuem a mesma natureza de contribuição previdenciária e destinação, sendo lançados em face do mesmo contribuinte".*

3.4. O recolhimento foi feito pela Impugnante e os valores foram devidamente recebidos nos cofres da Previdência Social. *"Logo, é ilegal e abusiva a sua desconsideração por eventual erro formal no preenchimento de algum campo de uma declaração (o que teria gerado dificuldade na identificação da correlação individual entre cada recolhimento e as respectivas causas ou trabalhadores beneficiários) ".*



3.5. A fiscalização deveria proceder à compensação de ofício destes valores com os débitos apurados e não desconsidera-los, reputando-se inexistente o pagamento, para então ser efetuada uma segunda cobrança dos valores já adimplidos. *"Logo, não há que se condicionar a apropriação dos valores pagos pela Impugnante à identificação precisa da individualização de cada trabalhador, mas os montantes devem ser plenamente reconhecidos como de fato ontologicamente são, a saber, valores pagos pela Impugnante, a título de contribuição previdenciária por ela devida, por fatos geradores relativos ao ano de 2007"*.

3.6. Ainda que eventualmente haja alguma imprecisão que impeça a precisa alocação dos valores pagos, dispõe a Fazenda de meios próprios para o reconhecimento dos créditos e consequente compensação dos mesmos, ainda que de ofício.

3.7. Estes valores devem ser obrigatoriamente considerados e apropriados pela fiscalização sob pena de haver enriquecimento sem causa por parte da Fazenda Pública, locupletamento ilícito da União, às custas da empresa Impugnante.

3.8. Cita jurisprudência do CARF.

**Dos Autos de Infração 37.296.775-2, 37.296.776-0 e 37.296.777-9**

3.9. Repete os argumentos de cerceamento de defesa utilizados preliminarmente.

**Da participação nos lucros e resultados (PLR) - bônus pagos aos diretores.**

3.10. Alega que *" estas verbas possuem inegável natureza de participação nos lucros e resultados, conforme política previamente estabelecida e de abrangência mundial da Impugnante (que é subsidiária de uma multinacional francesa), e encontram-se em conformidade com os acordos existentes (documentos anexos), que preveem expressamente a aplicação de critérios de cálculo específicos para os cargos de gestão estratégica da empresa"*.

3.11. *"O acordo firmado preve as regras empregados, e ressalva que em relação aos cargos mais elevados. gerais para todos os o bônus será devido consoante critérios de cálculo próprios. Desta forma, a participação nos lucros e resultados dos diretores está em perfeita consonância com o estabelecido no item 7.2.2 do acordo firmado para este fim (...)"*.

3.12. A diferenciação na formula de cálculo não retira da verba a sua natureza, que é a de bonificação anual a título de PLR, que objetiva estimular a produtividade e não integra o salário do trabalhador.

3.13. A fiscalização exige requisito que a lei não previu, a existência de uma formula única para todos os trabalhadores, sem possibilidade de adaptações para diferentes níveis hierárquicos.

3.14. A Impugnante creditou a participação nos lucros em questão nos estritos moldes definidos em seus acordos e normas, respeitando os ditames da lei 10.101/00, de forma que a participação concedida não integra o salário-de-

contribuição e não compõe a base de cálculo para incidência das contribuições previdenciárias, conforme prevê a CRFB, a lei 8.212/91 e o decreto 3.048/99, razão pela qual a autuação consistente nesta rubrica deve ser anulada.

**Dos valores pagos a empregados, extraídos das folhas de pagamento e supostamente não incluídos em GFIP.**

3.15. Acusa o lançamento que a Impugnante teria deixado de declarar em GFIP expressivos valores cujos pagamentos a empregados foram identificados por meio do resumo das folhas de pagamento. Estas informações divergentes foram demonstradas na planilha de fls. 14 a 16 do relatório fiscal.

3.16. A referida planilha não corresponde à realidade, pois todos os valores das competências apontadas como zeradas em GFIP na planilha em questão estão devidamente declarados nas GFIPs retificadoras em anexo, tendo havido ainda os respectivos recolhimentos.

3.17. Repete argumentos apresentados no item que trata da desconsideração de valores recolhidos.

3.18. Para a rubrica em questão, alega que não é possível compreender no DD a razão da contribuição para terceiros ser maior que a parcela correspondente à contribuição previdenciária da parte da empresa e repete argumentos de cerceamento de defesa utilizados preliminarmente. Destaca em relação à contribuição dos segurados a existência de desconto no limite máximo (teto) da contribuição, logo, não pode ser novamente exigida tal contribuição sobre esta base de cálculo.

**Dos valores pagos contribuintes individuais, inclusive transportadores autônomos, supostamente não incluídos em GFIP.**

3.19. Reporta-se integralmente às considerações expendidas no item anterior (Dos valores pagos a empregados, extraídos das folhas de pagamento e supostamente não incluídos em GFIP).

**Das verbas pagas aos expatriados.**

3.20. Não são devidas as contribuições de terceiros exigidas sobre valores pagos aos funcionários expatriados, como expressamente previsto no artigo 11 da lei 7.064/82.

3.21. Quanto à contribuição previdenciária patronal, a obrigação tributária ora exigida foi regularmente extinta por pagamentos realizados através de GPS, que não foram considerados e apropriados pela fiscalização.

3.22. Repete argumentos apresentados no item que trata da desconsideração de valores recolhidos.

**Do Auto de Infração 37.296.778-7.**

3.23. O Auto de Infração 37.296.778-7 constituiu débito por recusar a redução da base de cálculo da retenção de 11% em notas fiscais de prestação de serviços com

cessão de mão de obra, em virtude do emprego de equipamentos e materiais. Contudo, não foi examinado adequadamente cada serviço, o que respaldaria a redução da base de cálculo descrita nas notas fiscais. Veja-se por exemplo:

**Quinterra Terraplanagem Ltda**

3.24. A autuação acusa que haveria ausência de contrato, porém, existe contrato nos autos, que contempla expressamente o fornecimento de materiais e equipamentos (que também são inerentes ao serviço executado).

3.25. O contrato revela evidente preponderância do fornecimento de equipamentos industriais diversos, de grande dimensão e próprios da atividade de mineração, como caminhões fora de estrada, sobre o simples e puro fornecimento de mão de obra.

3.26. O serviço executado pela fornecedora Quinterra (assim como o realizado por outros fornecedores incluídos neste mesmo lançamento) consistia claramente em transporte de carga e executado mediante empreitada.

3.27. O auto de infração viola o artigo 151 da IN MPS/SRP nº 3, de 14 de julho 2005.

3.28. A mesma IN MPS/SRP nº 3/2005 impunha expressamente a não aplicação da retenção de 11% para a contratação de serviços de transporte de cargas (art. 176, VI).

3.29. *"Assim, pelo contrário, optou a fiscalização por exigir a retenção indiscriminadamente, sobre o valor integral das notas fiscais destes fornecedores, limitando-se a uma fundamentação genérica, imprecisa e insuficiente".*

3.30. Prevê ainda o Decreto 3.048/99, § 2º, XIX, o enquadramento somente de transporte de passageiros, e não de transporte de cargas. E, ainda assim, tais serviços estão sujeitos à retenção de 11% apenas quando contratados mediante cessão de mão de obra, e não mediante empreitada.

3.31. *"No caso concreto, trata-se de serviços de transporte de cargas, prestados e remunerados por empreitada (em função do peso/volume transportado), com utilização intensa de equipamentos específicos para a indústria da mineração, sendo inerente a utilização destas máquinas de grande porte, fornecidas pelo contratado, de modo que não incide no caso a exigência da retenção de 11% sobre os valores das notas fiscais".*

**Construtora Aterpa Ltda e Itamarati Terraplenagem Ltda.**

3.32. Aos serviços prestados pela Construtora Aterpa Ltda, e pela Itamarati Terraplenagem Ltda. aplicam-se integralmente as considerações apresentadas em relação ao fornecedor Quinterra, por se tratar de serviços análogos, e compreendendo também o fornecimento de diversos equipamentos, maquinários e materiais específicos à indústria da mineração.

**MPC Transporte e Terraplanagem.**

3.33. O mesmo também se observa, entre outros, para o fornecedor MPC Transporte e Terraplanagem, em relação ao qual a acusação fiscal limitou-se a alegar a ausência de contrato e não apresentação das notas fiscais.

3.34. O contrato e as notas fiscais existentes atestam que o objeto da prestação corresponde a "*serviços de transporte prestados com equipamentos de nossa propriedade*". Assim, tratando-se de transporte de carga, em que o equipamento é inerente ao serviço, e fornecido pelo contratado, não restam dúvidas acerca da não incidência da retenção, seja em virtude de art. 176, inciso V, da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005, seja pela não verificação das hipóteses do art. 151 deste mesmo diploma.

**Eco Processamento e Tratamento de Resíduos, Hermes Consultoria e Representações Ltda.**

3.35. Exigiu-se a retenção sobre diversos serviços não executados mediante cessão de mão de obra, estando expressamente excluídos deste conceito pela legislação, como é o caso dos serviços de transporte de cargas ou mesmo o serviço de processamento de resíduos (Eco Processamento e Tratamento de Resíduos), ou prestação de serviço de consultoria em processos (Hermes Consultoria e Representações Ltda.) para os quais não há cessão de mão de obra.

3.36. "*Muitos outros implicavam pela sua própria natureza, a utilização inerente de máquinas, equipamentos e materiais, justificando-se portanto a redução da base de cálculo para 50%, em contrato*"

3.37. Cita jurisprudência do CARF.

3.38. Entende que o lançamento impugnado deve ser anulado, pois exige a retenção de 11% sobre a integralidade de diversas notas fiscais, sem atentar para a natureza de cada serviço e para a legislação que autoriza, à luz das circunstâncias de cada caso, a redução da base da retenção, como no caso de utilização de equipamentos e materiais que sejam inerentes ao serviço.

**Do Auto de Infração 37.296.779-5**

3.19. O Auto de Infração 37.296.779-5 constitui débito correspondente a valores retidos pela Impugnante (11% sobre notas fiscais de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra), cujo respectivo recolhimento por GPS não teria sido encontrado.

3.40. Ocorre que a obrigação principal ora exigida foi regularmente satisfeita, por pagamento através de GPS..

3.41. Repete argumentos apresentados no item que trata da desconsideração de valores recolhidos.

**Do Auto de Infração 37.296.780-9**

3.42. O auto de infração refere-se à contribuição previdenciária sobre notas Decais de serviços prestados por cooperativas (falta de recolhimento da contribuição do art, 22,IV, da lei 8.212/91, sobre valores das notas fiscais pagas a determinadas cooperativas).

**Do cerceamento de defesa (falta de clareza da autuação).**

3.43. A fundamentação no respectivo relatório fiscal encontra-se deficiente, pois trata de argumentos genéricos, tendo em vista que não explica a planilha "Tabela com Valores pagos a Cooperativas de Trabalho" (fls. 573/640), muito menos o DD - Discriminativo do Débito (fls. 772/776).

3.44. A referida tabela elenca 8 (oito) cooperativas, enquanto o DD aponta apenas 4 (quatro). Ao analisar o DD e a tabela, a Impugnante não consegue relacionar os lançamentos efetuados, prejudicando seu direito de defesa.

**Das discrepâncias contidas na base de cálculo**

3.45. Na autuação pela falta de recolhimento da contribuição de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal referente aos serviços prestados pela cooperativa Unimed de Itapeva Coop. Trab. Médico e pela Coop. dos Médicos Santa Casa de Misericórdia BH não foi aplicada a redução da base de cálculo de 30% do valor da nota fiscal a previsto no a res pode tratar de 9r/25 dicos prestados por cooperativa (conforme

3.46. Contudo, no que tange aos serviços prestados pela cooperativa Unimed Divinópolis Coop. Trab. Médico aplicou-se a redução da base de cálculo de 30% do valor da nota fiscal.

3.47. Em relação aos serviços prestados pela cooperativa Uniodonto Paulista Serviços de Assistência Odontológica, o Fisco não considerou a redução da base de cálculo de 60% do valor bruto da nota fiscal emitida pela cooperativa, conforme estabelece o art. 220 da referida Instrução Normativa, que dispõe acerca da base de cálculo nas atividades odontológicas.

3.48. A Impugnante recolheu vários valores referentes à contribuição previdenciária prevista no inciso IV, do art. 22 da lei 8.212/91, pelos serviços prestados pela cooperativa Uniodonto Paulista, conforme GPS e telas em anexo.

3.49. Assim, tendo em vista as discrepâncias existentes, as referidas autuações devem ser desconsideradas.

**Da desconsideração dos pagamentos efetuados e a extinção do crédito tributário.**

3.50. A Impugnante recolheu a contribuição referente aos 15% previstos no art. 22, IV, da lei 8.212/91, pelos serviços prestados por cooperativas referentes ao período de janeiro de 2007 a dezembro de 2007. Como exemplo, apresenta vários valores recolhidos referentes à aludida contribuição previdenciária pelos serviços prestados pela cooperativa Uniodonto Paulista, conforme se depreende das GPS e

telas do sistema da Empresa em anexo, sendo tais pagamentos desconsiderados pela fiscalização.

3.51. Tais pagamentos devem ser alocados como pagamentos da obrigação principal, referentes as contribuições de 15% incidentes sobre os serviços prestados por cooperativas, extinguindo-se, por conseguinte, o crédito tributário.

**Da inconstitucionalidade da exigência.**

3.52. Argumenta que ao instituir como base de cálculo da contribuição previdenciária o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pelas cooperativas, que são pessoas jurídicas, o inciso IV do art. 22 da lei 8.212/91, de forma irrefutável, revela-se inconstitucional.

**Da responsabilidade tributária da sucessora e a exclusão da multa.**

3.53. Alega que “a responsabilidade da sucessora por incorporadora se limita ao tributo eventualmente devido, como prevê o art. 132 do CTN, não alcançando a multa imposta, de modo que o lançamento desta penalidade contra a sucessora se revela ilegal, devendo também ser afastado”.

**Do pedido**

3.54. Requer:

3.54.1. A nulidade dos autos de infração DEBCAD 37.296.775-2, 37.296.776-0, 37.296.777-9, 37.296.778-7, 37.296.779-5 e 37.296.780-9.

3.54.2. “Seja determinada a conversão do presente julgamento em diligência, para que sejam devidamente alocados, apropriados e deduzidos do montante em cobrança nestas autuações os valores comprovadamente por ela recolhidos, mediante GPS, relativamente aos fatos geradores das competências do ano de 2007, a título de contribuição previdenciária, mas que restaram desconsiderados pela autoridade fiscal quando da lavratura dos autos de infração questionados”.

3.54.3. “Requer, ainda, a produção de prova documental complementar, que será oportunamente apresentada aos autos”.

4. É o Relatório.

A R. decisão proferida pela D. Autoridade Julgadora de 1ª Instância analisou as alegações apresentadas e manteve em parte a autuação, em R. Acórdão com as ementas abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS. CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo referente à contribuição da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes

individuais a seu serviço, inclusive as relativas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

A empresa é obrigada a recolher, nos mesmos prazos definidos em lei para as contribuições previdenciárias, as contribuições destinadas a terceiros.

#### CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A empresa deve arrecadar as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, mediante desconto na remuneração, e recolher os valores aos cofres públicos, conforme prevê o art. 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212/91.

#### TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS.

É devida pela empresa a contribuição sobre a remuneração paga devida ou creditada ao condutor autônomo de veículo rodoviário, pelo frete, carreto ou transporte de passageiros.

#### CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RETENÇÃO 11%. EXIGÊNCIA.

A empresa tomadora de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão de obra é obrigada a reter 11% sobre o valor bruto da nota fiscal emitida pela empresa prestadora e a recolher o valor retido aos cofres da Previdência.

#### CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COOPERATIVA DE TRABALHO.

A empresa contratante deve recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre o valor da nota fiscal de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

#### PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

#### CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. EXPATRIADOS.

Não são devidas as contribuições para Terceiros previstas no artigo 11 da Lei 7.064/82, exigidas sobre os valores pagos aos funcionários transferidos durante a prestação de serviços no exterior.

#### OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES. GFIP.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração a legislação previdenciária. (CFL 68)

#### OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFORMAÇÕES INEXATAS. GFIP.



A apresentação de GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, constitui infração a legislação previdenciária. (CFL 69)

RETROATIVIDADE BENIGNA.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao impugnante o ônus da prova em relação àquilo que alega, precluindo o direito de fazê-lo em momento posterior à impugnação, quando não comprovada a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas na legislação.

MULTA. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.

A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelo crédito tributário da incorporada, respondendo tanto pelos tributos e contribuições como por eventual multa de ofício e demais encargos legais decorrentes de infração cometida pela empresa sucedida, mesmo que formalizados após a alteração societária.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Extrai-se da R. Decisão Recorrida que:

Das verbas pagas aos expatriados. (AI DEBCAD 37.296.777-9)

44. A Impugnante alega, com base no artigo 11 da lei 7.064/82, que não são devidas as contribuições para Terceiros exigidas sobre valores pagos aos funcionários expatriados.

45. Realmente, com relação à contribuição para Terceiros exigidas sobre valores pagos aos funcionários expatriados cabe observar a expressa determinação legal contida na Lei nº 7.064/1982, que dispõe sobre a situação de trabalhadores contratados ou transferidos para prestar serviços no exterior:

*“Art. 11 - Durante a prestação de serviços no exterior não serão devidas, em relação aos empregados transferidos, as contribuições referentes a: SalárioEducação, Serviço Social da Indústria, Serviço Social do Comércio, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial e Instituto Nacional de Colonização e de Reforma Agrária.”*

46. Assim, no caso concreto, a alíquota de 4,8%, relativa ao código terceiros 0075 e código FPAS 507, não deve ser aplicada.

47. Dessa forma devem ser excluídas as contribuições para Terceiros relacionadas aos expatriados do AI DEBCAD 37.296.777-9, mediante a exclusão dos levantamentos D7 e DE.

(...)

Da Retificação

91. Com a exclusão das contribuições para Terceiros relacionadas aos expatriados do AI DEBCAD 37.296.777-9, o crédito, no referido auto de infração, fica retificado em seu valor original, como segue:

(...)

Conclusão

92. Isto posto, considerando que os autos de infração em epígrafe foram lavrados na estrita observância das determinações legais vigentes à época da lavratura:

a) Nego provimento à impugnação dos autos de infração 37.296.775-2, 37.296.776-0, 37.296.780-9, 37.296.779-5, 37.296.778-7, 37.296.773-6 e 37.296.774-4, mantendo o crédito tributário neles exigido.

b) Dou provimento em parte à impugnação do auto de infração 37.296.777-9, mantendo em parte o crédito tributário exigido no valor originário de R\$123.323,45.

Cientificado da decisão de 1ª Instância em 22/02/2014 (fls. 6380/6381), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 25/03/2014 (fls. 6385 e ss).

Segundo alega:

1 – o Recorrente efetuou recolhimentos por GPS, em valor superior a R\$ 2 milhões de reais, ignorados pelo Fisco – os autos devem ser convertidos em diligência para apropriação de valores pagos, sob pena de enriquecimento ilícito da União;

2 – houve cerceamento de defesa, em razão do lançamento reunir muitos autos de infração, com único relatório fiscal confuso, impreciso, sintético e deficiente, com notório prejuízo – o lançamento na forma como feito traz dificuldades na identificação da forma como o AFRFB determinou os valores contidos nas autuações, ou como foram ou não apropriados pagamentos;

3 – relativamente ao PLR, assinala a inexistência de descumprimento da Lei 10.101/00; que não há obrigatoriedade de que a fórmula de cálculo da PLR paga aos diretores esteja prevista no acordo – que havia diferenciação na fórmula e que cartas individuais detalhavam cada aspecto do cálculo - há política de pagamento de PLR para diretores, motivo pelo qual o limite de 1,5 não se lhes aplica;

4 – são equivocadas, falsas e errôneas as supostas diferenças entre pagamentos efetuados aos empregados e as diferenças com a GFIP – que os valores lançados foram declarados em GFIP retificadora, para todas as competências – soma-se a não apropriação dos valores pagos – que eventual erro no preenchimento da GFIP não pode ter como consequência a imposição de penalidade – no tocante aos terceiros, insurge-se contra o valor lançado, maior que o patronal – assinala que a contribuição aos segurados não pode ser exigida, em razão de teto da contribuição;

5 – relativamente ao lançamento face aos valores pagos a contribuintes individuais, não inseridos em GFIP, sustenta apresentação de GFIP retificadoras, inexistindo diferenças;

6 – no que toca ao lançamento face pagamento a expatriados, parte patronal, sustenta que a obrigação tributária foi extinta pelos pagamentos em GPS;

7 - o serviço executado pelo Recorrente consistia em transporte de carga, que não sofre retenção de 11% - que o lançamento não analisou cada um dos serviços prestados, viciando a autuação de nulidade – que o fornecimento de materiais leva a redução da base de cálculo, como deveria ter ocorrido com o fornecedor Quinterra Terraplanagem LTDA Construtora Aterpa Ltda, Itamarati Terraplanagem Ltda, MPC transporte e Terraplanagem, previsto contratualmente e comprovado – que a autuação traz exigência de retenção sobre serviços que não foram executados mediante cessão de mão e obra, como é o caso dos serviços de processamento de resíduos (Eco Processamento e Tratamento de Resíduos) ou a prestação de serviços de consultoria em processos (Hermes Consultoria e Representações Ltda) sem cessão de mão de obra;

8 – que o lançamento e diferenças retidas por cessão de mão de obra é indevido, na medida que retivera em GPS valores superiores a 2 milhões de reais, não apropriados na autuação.

Assinala o pagamento dos Autos de Infração 37.293.780-9; 37.296.773-6 e 37.296.774-4, sendo que os últimos dois nem constaram da impugnação, não se lhes abrindo o contencioso.

Salienta que como sucessora por incorporação não pode ser responsabilizada pela multa.

Pede a conversão do julgamento em diligência para a apropriação de valores.

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório

## VOTO

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo e preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

Inicialmente, observa-se que os Debcad abaixo relacionados não tiveram contencioso instaurado.

1. **DEBCAD nº 37.296.780-9** no montante de R\$ 339.490,00, que acrescido de multa e juros perfaz o valor consolidado em 12/12/2011 de R\$ 738.633,49, correspondente à contribuição incidente sobre o valor não declarado em GFIP dos serviços prestados por cooperados por intermédio de **cooperativas de trabalho**.
2. **DEBCAD nº. 37.296.773-6 (Obrigação acessória – CFL 68)** lavrado em 12/12/2011, no valor de R\$ 53.948,49, por apresentar Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), com dados

não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

3. **DEBCAD nº 37.296.774-4 (Obrigação acessória – CFL 69)** lavrado em 12/12/2011, no valor de R\$ 152,44, por apresentar GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

### **Nulidades**

O Recorrente pede a declaração de nulidade da autuação, ao fundamento que:

- houve cerceamento de defesa, em razão do lançamento reunir muitos autos de infração, com único relatório fiscal confuso, impreciso, sintético e deficiente, com notório prejuízo – o lançamento na forma como feito traz dificuldades na identificação da forma como o AFRFB determinou os valores contidos nas autuações, ou como foram ou não apropriados pagamentos;
- o lançamento não analisou cada um dos serviços prestados, viciando a autuação de nulidade

Antes de examinar as teses trazidas pela defesa, impõe-se destacar o artigo 142 do Código Tributário Nacional e os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, que estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

#### **Código Tributário Nacional**

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

#### **Decreto 70.235/72**

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Também importa ressaltar os casos que acarretam a nulidade do lançamento, previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

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.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que ensejam a nulidade do lançamento **os atos e termos lavrados por pessoa incompetente** e os **despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente** ou com **preterição do direito de defesa**.

Analisando o tema nulidades, a Professora Ada Pellegrini Grinover (As Nulidades do Processo Penal, 6º ed., RT, São Paulo, 1997, pp.26/27) afirma que o “*princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestra do sistema de nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para correta aplicação do direito*”.

É de se observar que o procedimento fiscal é uma fase oficiosa em que a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Nessa fase, o Fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo

administrativo fiscal. Como, ainda, não há processo instaurado, mas tão-somente procedimento, não cabe falar em direito de defesa.

Antes da impugnação não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco., de forma a restarem afastadas de plano as alegações de ofensa ao contraditório e ampla defesa.

O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142).

Nesse sentido, a Autoridade Fiscal pode valer-se de algumas peças processuais, e sobrepor-las, sem que com isso advenha qualquer irregularidade ou nulidade ao feito.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 46:

Súmula CARF nº 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Examinando as alegações defensórias, o Colegiado de Piso assinalou que:

Da Inexistência de Cerceamento de Defesa

7. A Impugnante alega que restou violado seu direito de defesa, pois foram agrupados vários autos de infração em um único relatório fiscal e este procedimento gerou dúvidas acerca das bases de cálculo adotadas, do método empregado para o seu cálculo e a identificação dos valores lançados em cada acusação, dificultando a conferência de valores, a identificação das deduções dos recolhimentos previamente efetuados e a localização de documentos.

8. Não há como compartilhar a falta de entendimento e de clareza alegadas pela Impugnante, apesar do agrupamento, cada auto de infração apresenta relatórios e demonstrativos distintos que em conjunto com o Relatório Fiscal apresentam minucioso detalhamento dos fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas aplicadas e demais elementos e critérios utilizados no lançamento do presente auto de infração, não cabendo confundir complexidade com falta de clareza.

9. Quanto à fundamentação legal, verifica-se que o anexo Fundamentos Legais do Débito – FLD relaciona os dispositivos legais que autorizam o lançamento fiscal, bem como aqueles que fundamentam cada uma das contribuições exigidas, assim como os acréscimos legais incidentes, abarcando toda a legislação vigente para o período de ocorrência dos fatos geradores das contribuições exigidas, sendo complementado pelas citações legais constantes do Relatório Fiscal, permitindo ao sujeito passivo o pleno exercício do direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

10. Com relação à duplicidade de Discriminativos de Débitos (DD), verifica-se pelas capas dos autos de infração, onde consta a assinatura da autoridade fiscal, que a ciência do auto de infração e anexos (com recebimento de 2ª via) foi em relação aos documentos (AI e anexos) emitidos no CNPJ nº 10.917.819/0001-71 do incorporador e não do incorporado (CNPJ nº 61.403.127/0001-46). Portanto, não há como dar razão à Impugnante que tal fato cerceou seu direito de defesa.

11. Cabe ainda acrescentar que os Discriminativos de Débitos (DD) questionados pela impugnante não apresentam valores divergentes, apenas detalham os lançamentos sob o foco de cada uma das empresas, a sucedida tendo como base os CNPJ com raiz 61.403.127 e a sucessora com os lançamentos consolidados em um único CNPJ.

12. Com relação à alegada incompatibilidade entre relatório fiscal e DD com as informações declaradas pela Impugnante em suas GFIP do período, cabe ressaltar que de acordo com o Relatório Fiscal as GFIP retificadoras entregues pela empresa até a data de 01/11/2011 foram consideradas pela autoridade fiscal para a apropriação dos recolhimentos efetuados.

13. Improcede, também, a dúvida apresentada pela Impugnante em relação ao auto de infração 37.296.780-9, de não conseguir identificar o relacionamento entre as 8 cooperativas de trabalho incluídas na “Tabela com Valores pagos a Cooperativas de Trabalho” com os levantamentos (CP, CR, 07 e X7) utilizados no DD, alegando deficiência no relatório fiscal.

14. Os códigos de lançamento estão claramente identificados no relatório fiscal, onde se verifica que os levantamentos foram divididos em função da consideração pela empresa do valor pago à cooperativa como base de cálculo (CP e X7 considerou como base de calculo; CR e 07 não considerou como base de calculo) e do tipo da multa aplicada (CP e CR multa de mora; X7 e 07 multa de ofício).

15. Assim, como a multa da legislação anterior é mais benéfica ao contribuinte para a competências 04, no DD os códigos de levantamento CP e CR estão presentes nesta competência e os códigos de levantamento X7 e 07 estão presentes nas demais.

16. Como a informação sobre a empresa considerar ou não os valores pagos a cooperativas de trabalho como sofrendo incidência para a previdência social foi fornecida pela própria Impugnante através de arquivos digitais contendo as notas fiscais de serviços contratados, englobando as NF de cooperativas de trabalho, não cabe razão à Impugnante em sustentar a dúvida alegada.

17. É inócuo, portanto, o argumento segundo o qual faltariam clareza e precisão no relatório fiscal, pois se vislumbra no referido documento que a autoridade fiscal exteriorizou, sem qualquer margem para dúvidas, todos os



pressupostos de fato que motivaram o lançamento em questão, a origem das informações empregadas para aferição das bases de cálculo e os cálculos efetuados, dentre outras informações capazes de oportunizar ao sujeito passivo o pleno exercício das garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa.

18. Logo, não é possível acatar a tese de “cerceamento de defesa”, pois ao contrário do alegado pela Impugnante, o auto de infração está revestido de todos os requisitos legais, uma vez que o relatório fiscal, em conjunto com os demonstrativos acostados, atendeu plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN e pelo artigo 37, da Lei nº 8.212/1991, bem como pela legislação federal atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/1972), pois descreve os fatos que deram ensejo à constituição do presente crédito tributário, caracterizando-os como fatos geradores de contribuições previdenciárias e fornecendo todo o embasamento legal e normativo para o lançamento, apto a possibilitar o exercício do direito de defesa pelo contribuinte, não havendo, pois qualquer nulidade a ser declarada.

Correta a R. Decisão de Piso. De fato, o Relatório Fiscal (fls. 6227 a fls. 6324), com quase 100 laudas, é bastante minucioso em descrever todo procedimento de auditoria e autuação, detalhando a base de cálculo de cada uma das autuações.

Os relatórios anexos descrevem, competência a competência, os valores apropriados (RADA) em cada Debcad, Relação das GFIP entregues à RFB antes do início a ação fiscal, por dia de envio e competência, Relação das Guias GPS constantes dos sistemas da RFB, Tabela demonstrativa da Diferença entre o Valor Retido declarado e as GPS apresentadas, Tabelas de NF relacionadas com as diferenças sem comprovação de GPS, Tabela, nominal, com os valores de CI na FP e não em GFIP, Tabela com Valores não apropriados, por competência, Discriminativo de Débito por Debcad, competência e levantamento.

A robusta peça de defesa permite inferir a completa compreensão dos fatos e infrações descritas em todos os seus contornos.

Não houve mínimo prejuízo descrito em essência pelo Recorrente e constatado nesta Relatoria.

Ao contrário da alegação da defesa, a Autoridade Fiscal examinou toda a documentação solicitada pelos TIF 12 e 13 e contratos, de forma a inexistir a nulidade apontada. O que se verifica dessa alegação é uma insurgência meritória, que será devidamente examinada abaixo.

Mais uma vez afirma-se: o Recorrente teve resguardado o direito à sua defesa, conforme se observa da análise da peça de defesa e decisão de piso. Não houve prejuízo ou situação que ensejasse vício passível de anulação.

Sem razão, portanto, o Recorrente.

### **Das nulidades alegadas**

É de se ressaltar que o direito de ampla defesa foi devidamente garantido ao Recorrente com abertura de prazo para apresentação de defesas ao lançamento, assim como o fez, bem como pela ciência de todos os demais atos processuais.

A autuação encontra-se plenamente motivada em todos os seus aspectos.

O crédito tributário é líquido e certo e exigível.

Sendo assim, sem razão o Recorrente.

Desta forma, uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e **inexistindo prejuízo à defesa**, não se há de falar em nulidade do auto de infração. Rejeito, sob esses fundamentos, as preliminares de nulidade por vício no devido processo legal.

### **Mérito**

Insurge-se contra o lançamento ao enfoque de que:

1 – o Recorrente efetuou recolhimentos por GPS, em valor superior a R\$ 2 milhões de reais, ignorados pelo Fisco – os autos devem ser convertidos em diligência para apropriação de valores pagos, sob pena de enriquecimento ilícito da União.

Segundo a Autoridade Lançadora:

#### **DOS RECOLHIMENTOS**

30. A relação das guias de recolhimento - GPS consideradas nesta fiscalização encontra-se discriminada na tabela Relação das Guias da Previdência Social - GPS constantes no Sistema Informatizado da RFB". Durante a ação fiscal foi constatada a existência de recolhimentos de contribuições em GPS, anteriores ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao declarado em GFIP. Por ter apresentado GFIP, com informações incorretas ou omissas, porém com recolhimento relativo a essas informações, a empresa foi autuada com o AI 51.014.481-0 / COMPROT 12448.736037/2011-61 (CFL78). A empresa foi intimada, conforme os TIF N° 18 e 19 a entregar novas GFIP justificando os valores recolhidos a maior ou explicar detalhadamente a que se referem estes recolhimentos em valores superiores ao declarado em GFIP. Todavia não apresentou resposta a essas intimações até 01/11/2011, data limite do prazo estabelecido no TIF

19. Desta forma restou impossibilitada a correlação completa entre o recolhimento e base de cálculo a que se referem. Por este motivo os recolhimentos relativos a Contribuição Previdenciária sem a devida contrapartida de sua base de cálculo em GFIP não foram apropriados por essa Ação Fiscal e encontram-se relacionados na Tabela com os valores utilizados como crédito para a Previdência Social. Cabe ressaltar que esta auditoria, para fins de justificativa e aproveitamento dos valores em GPS superiores ao valor devido declarado em GFIP entregues antes do início da ação fiscal, aceitou os valores declarados na

ultima GFIP entregue pela empresa até a data de 01/11/2011. Em relação aos créditos de Outras Entidades, foram considerados como créditos os valores efetivamente recolhidos em GPS, haja vista que a empresa apresentou convênio com Outras Entidades (SESI/SENAI).

31. Os créditos considerados por esta fiscalização, descritos na tabela acima, estão declarados nos relatórios RDA e RADA. Os valores declarados em GFIP foram utilizados para a apropriação dos recolhimentos prioritariamente aos valores lançados em ação fiscal e no RADA aparecem como documento de exclusão 09.481.890-2. Os relatórios RDA e RADA, para correta apropriação dos valores recolhidos e dos valores declarados em GFIP, foram elaborados por estabelecimento tendo como base os CNPJ originais da empresa sucedida, com raiz 61.403.127.

Vejamos a fundamentação do R. Acórdão Recorrido a respeito da temática:

19. A Impugnante alega que os valores recolhidos relativos ao período fiscalizado foram ignorados pela autoridade fiscal e que tais recolhimentos devem ser considerados e apropriados.

20. De acordo com o item 30 do relatório fiscal, para aproveitamento dos valores em GPS superiores ao valor devido declarado em GFIP entregues antes do início da ação fiscal (19/04/2010), foram aceitos os valores declarados na última GFIP entregue pela empresa até a data de 01/11/2011.

21. Ou seja, os valores declarados nas GFIP retificadoras apresentadas na impugnação foram considerados e os recolhimentos relativos ao período fiscalizado, com a devida contrapartida de sua base de cálculo em GFIP, foram apropriados na ação fiscal.

22. Nesse ponto, não cabe razão à Impugnante ao alegar que os valores recolhidos relativos ao período fiscalizado foram ignorados e não apropriados.

23. Conforme consta no Relatório Fiscal, foram verificados erros e omissões na GFIP, em cotejo com as GPS constantes no conta-corrente da empresa (recolhimentos a maior do que declarado em GFIP).

24. A Impugnante foi repetidamente intimada através dos Termos de Intimação Fiscal (TIF) de números 18 e 19 a entregar novas GFIP justificando os valores recolhidos a maior ou explicar detalhadamente a que se referem estes recolhimentos em valores superiores aos declarados em GFIP. Entretanto, apesar de insistentemente intimada e alertada que apropriação de tais valores dependia das informações solicitadas, a mesma se omitiu, pelo que não restou outra alternativa à autoridade lançadora, diante da impossibilidade de identificação dos fatos geradores e dos tipos de contribuição que teriam sido recolhidos, a não fazer a apropriação dos recolhimentos efetuados.

25. Neste contexto agiu com acerto a autoridade lançadora, afinal a recusa sistemática do contribuinte não só em prestar esclarecimentos necessários à

compreensão dos fatos como também a resistência em corrigir a GFIP impediu o Fisco de descobrir e identificar a natureza das operações realizadas pela empresa, a quem essas operações beneficiariam, e como dito, a destinação das contribuições previdenciárias ou sociais recolhidas.

(...)

27. Desse modo, da mesma forma que a autoridade lançadora deixou de aproveitar as sobras de recolhimento, esta instância administrativa deixa de fazê-lo e pelas mesmas razões, afinal o contribuinte não se desincumbe de desconstituir o lançamento por meio de prova documental ou esclarecimentos passíveis de verificação dos fatos apontados no lançamento. O proceder do contribuinte permanece inalterado na fase do contencioso.

Correta a R. Decisão de Origem. De fato, o Recorrente alegou, mas não apresentou no curso da instrução correlação completa entre o recolhimento e base de cálculo a que se referem os recolhimentos.

Mesmo assim, a Autoridade Lançadora relacionou em Tabela os valores não apropriados pela ausência da devida contrapartida de sua base de cálculo em GFIP em tabela própria, a fim que pudessem ser utilizados como crédito para a Previdência Social.

Quanto ao pedido de diligência, insta considerar que a prova documental deve ser sempre apresentada na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos.

Cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de que incidiu em algumas dessas hipóteses previstas no art. 16, do PAF.

No presente caso, não foram comprovados os motivos que pudessem autorizar a juntada de documentos após a impugnação ou a determinação de diligências.

A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob responsabilidade do contribuinte, não implica a necessidade de realização de diligência com o objetivo de produzir essas provas, eis que tanto a diligência quanto a perícia destinam-se à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo ou ao confronto de elementos de prova também já incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido juntadas à impugnação.

E nem se diga que o pedido deva ser deferido em nome do preceito conhecido como verdade material.

Os princípios de direito têm a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade de lei. Não obstante, essa finalidade não alcança os aplicadores da lei, adstritos a legalidade, como são os julgadores administrativos.

Assim é que o conhecido princípio da verdade material não tem o condão de derrogar ou revogar artigos do ordenamento legal, enquanto vigentes.

O Recorrente alega, mas não comprova. Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

Desta forma, afastada a tese da defesa, resta indeferido o pedido diligência.

2 – relativamente ao PLR, assinala a inexistência de descumprimento da Lei 10.101/00; que não há obrigatoriedade de que a fórmula de cálculo da PLR paga aos diretores esteja prevista no acordo – que havia diferenciação na fórmula e que cartas individuais detalhavam cada aspecto do cálculo - há política de pagamento de PLR para diretores, motivo pelo qual o limite de 1,5 não se lhes aplica;

Inicialmente, vejamos aspectos a respeito da natureza jurídica da PLR.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados objetiva uma maior a integração entre capital e trabalho.

Resultado de acordo entre patrão e empregados, os ajustes para pagamento de PLR devem ser reproduzidos em documento que defina as regras que presidiram o processo de negociação para pagamento de parcela do lucro ou do resultado alcançado, como forma de premiação aos empregados que se envolverem no alcance dos objetivos empresariais.

O pagamento de verbas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e a incidência ou não de contribuições previdenciárias, vem despertando discussões ao longo dos anos no contencioso administrativo tributário.

A primeira temática, e talvez a mais importante, objeto discussões constantes no âmbito do julgamento administrativo tributário, diz respeito à natureza jurídica do comando constitucional. Afinal, trata-se de uma espécie de não incidência tributária constitucional ou de uma exclusão legal de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, conhecido por PLR?

Os desdobramentos das respostas em um ou outro sentido são relevantes para o deslinde de diversas outras questões a respeito da temática.

Claro que a análise da tributação de contribuições previdenciárias incidente sobre o pagamento de valores a título de PLR deve partir do exame da Constituição Federal. Foi o legislador constitucional quem estabeleceu o direito dos trabalhadores à participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei, (inciso XI, do art. 7º, da CF/88).

#### **Fundamentos Constitucionais;**

Sob a ótica do STF (RE 636.899), o preceito contido no art. 7º, XI, da CF/88 não é autoaplicável, ou seja, possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir

a plenitude de seus efeitos, não comportando todos os elementos necessários à sua executoriedade.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

Extrai-se do Voto do Min. Dias Toffoli no RE 636.899, do STF, que:

Como decidido, nos autos do RE nº 569.441, o Plenário da Corte ratificou a sua jurisprudência da Corte no sentido de que o preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é auto-aplicável e que a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000.

Referida Lei nº 10.101/2000, regula a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, dispondo em seu art. 3º que essa participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista. Dando efetividade ao comando do art. 7º, VI, da Constituição, nos termos da lei regulamentadora, o art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91, exclui da base de incidência da contribuição previdenciária os valores recebidos pelo empregado, a título da participação nos lucros da empresa.

No mesmo sentido, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO INDIRETA ANTES DA LEI 9.711/98. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS DO ART. 2º DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA PRÉVIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. SEST E SENAT. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 282/STF. RECURSO DA FAZENDA NACIONAL:

5. Para que a verba paga pela empresa possa caracterizar-se como participação nos lucros e, consequentemente, tornar-se isenta da contribuição previdenciária, exige-se a observância de um dos procedimentos descritos no art. 2º da Lei 10.101/2000, vale dizer, comissão escolhida pelas partes ou acordo coletivo, devendo constar dos documentos decorrentes da negociação "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".

6. O não cumprimento desses requisitos impede que a verba paga seja considerada, para fins tributários, como participação nos lucros, razão por que sobre ela incidirá a contribuição previdenciária, dada sua natureza remuneratória.

(REsp 1216838/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 19/12/2011)

A jurisprudência do CARF vem acompanhando os entendimentos dos tribunais superiores, no sentido de que o comando normativo constitucional tem eficácia limitada e submete-se às condições estabelecidas pelo legislador infraconstitucional, como se depreende dos Acórdãos 9202-009.907, de 22/09/2021; 9202-010.258, de 14/12/2021; 9202-009.919, de 22/09/2021; 9202.010.275, de 14/12/2021, dentre outros.

#### Fundamentos e Condições Legais;

Esta primeira afirmação conduz ao exame dos aspectos legais relativos ao pagamento de PLR.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n ° 8.212/1991, entende-se por salário de contribuição:

Art.28. Entende-se por salário de contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, as verbas que não integram o salário de contribuição.

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

O comando legal determina que o recebimento de verbas nos termos de a lei específica poderá garantir a não integração dos pagamentos no salário de contribuição, em absoluta ressonância com o comando constitucional.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

A Lei nº 10.101/00, ao dispor sobre as diretrizes do programa de participação dos lucros e resultados, estabeleceu em seu art. 2º, alguns requisitos a serem cumpridos, tais como:



a) negociação entre empresa e empregados mediante comissão escolhida por ambas as partes ou existência de convenção ou acordo coletivo;

b) fixação de regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos, das regras adjetivas e os 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: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

O programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claras as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba. E a lei exige que nos instrumentos decorrentes da negociação constem as regras adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas, não se contentando a Lei com a mera divulgação, a posteriori, na internet ou em outro meio qualquer de comunicação da empresa, da consolidação dos resultados alcançados. Como se observa, o normativo confere enfoque proativo, no sentido de antecipar de maneira clara e precisa qual será efetivamente o mecanismo de avaliação dos trabalhadores quanto às metas estabelecidas e de qual será o critério e metodologia de apuração do cumprimento das metas estabelecidas no acordo, não sendo bastante a mera postura estática, retroativa, de apenas medir e relatar os resultados alcançados.

#### **Natureza Jurídica:**

Como norma de eficácia limitada, condicionada ao cumprimento de requisitos estabelecidos pelo legislador infraconstitucional, o exame do comando normativo traz à discussão, no contencioso administrativo tributário, a controvérsia relativa ao alcance da não incidência tributária de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados: se constitucional ou legal.

Há julgados, como a decisão exarada no Acórdão 9202-003.368, que trazem entendimento no sentido de 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*. Ao enfoque da imunidade, os Conselheiros entenderam que os pagamentos a título de PLR *não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 76, 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.*

Neste mesmo sentido, o Acórdão 2402-006.978.

Entretanto, pondera-se que para a definição da natureza jurídica de normativo, em imune ou isentivo, não basta o mero exame da origem do comando legal. É preciso analisar seu alcance e conteúdo.

Ao tratar do tema imunidade tributária, Robson Maia Linsi destaca ser a imunidade um obstáculo imposto pelo legislador constituinte às pessoas políticas de direito constitucional interno ao poder de tributar. Nesse sentido, a imunidade conduz a impossibilidade de incidência tributária, na medida em que não nasce a obrigação tributária.

Examinado o inciso XI, do ar. 7º, da CF/88, observa-se que o comando não traz uma limitação à competência do legislador ordinário, ou suprime parcela do poder de tributar, como seria o alcance de um normativo de imunidade.

Ao contrário, observa-se que o comando legal conferiu ao ente tributante o poder de abrir mão de exigir tributo de determinado contribuinte em determinadas condições.

Como observa Paulo de Barros Carvalhosi, por ausência de critério da hipótese ou do consequente, haverá isenção tributária:

“O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo consequente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo pela alíquota.”

O entendimento de que o comando legal inserto no inciso XI, do art. 7º, da CF/88, traz medida isentiva pode ser verificado no Acórdão 2201-004.060, de 05/02/2018, conforme trechos abaixo reproduzidos:

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

*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;*

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do consequente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ª RF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

**PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.**

***Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.***

*Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)*

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “*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*” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de “participação

nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

*"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos*

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação)

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do consequente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

*“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)*

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Sob os contornos do alcance e conteúdo do comando, observa-se o distanciamento do conceito de regramento de imunidade.

Ao contrário, o exame da natureza jurídica do instituto conduz a afirmação de tratar-se de preceito isentivo condicionado ao cumprimento de requisitos legais, afirmação que conduz a desdobramentos, inclusive a respeito da metodologia legal à interpretação e aplicação da lei.

No sentido do comando legal trazer uma isenção condicionada, os Acórdãos 2402-006.071, de 03/04/2018; e 2201-004.072, de 05/02/2018.

### **Aplicação do Artigo 111 do CTN;**

No ordenamento vigente, optou-se por estabelecer que as normas isentivas tributárias devam ser interpretadas de forma literal, conforme dispõe o art. 111, II do CTN.

Por razões de segurança, buscou-se impossibilitar que sejam conferidas interpretações extensivas ao limite das isenções, seja no que toca ao seu alcance ou ao seu acesso.

Segundo Ricardo Lobo Torres<sup>iii</sup> a interpretação literal consiste no limite da atividade do intérprete. Dessa maneira, o intérprete tem por início o texto do direito positivo, restando adstrito ao seu limite no sentido possível da expressão linguística.

Sob esta ótica, ampliar o sentido possível das palavras da lei, significa adentrar no campo da integração e da complementação do direito.

O legislador determinou que a atividade de interpretação das normas tributárias isentivas seja o mais limitada possível a intratextualidade, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade, como bem adverte Heleno Taveira Torres<sup>iv</sup>.

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Nesse sentido, diz Hugo de Brito Machado, verbis:

*“Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.”* (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 362)

O entendimento do STJ segue a mesma, e correta de garantismo do contribuinte, conforme se verifica dos seguintes Acórdãos abaixo transcritos, verbis: “6. A imposição da interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre

outorga de isenção (artigo 111, inciso II, do CTN) proscreve tanto a adoção de exegese ampliativa ou analógica, como também a restrição além da mens legis ou a exigência de requisito ou condição não prevista na norma isentiva (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1098981/PR, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, j. 02.12.2010, DJe 14.12.2010)

Em outro julgado: “6. Não cabe ao intérprete restringir o alcance do dispositivo legal que, a teor do art. 111 do CTN, deve ter sua aplicação orientada pela interpretação literal, a qual não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1.468.436/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 01.12.2015, DJe 09.12.2015 ) Ou ainda: “4. A interpretação a que se refere o art. 111 do CTN, é a literal, que não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.”( BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp nº1.471.576/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, j. 27.10.2015, DJe 09.11.2015)

No Estado Democrático de Direito, os núcleos funcionais da segurança jurídica operam mediante as funções de certeza, confiabilidade e estabilidade sistêmicas. Por isso, a partir do binômio certeza e coerência, a confiabilidade funcional determina, operacionalmente, a normalidade do sistema, como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

A legalidade tributária classificadora e tipificante, nos casos de isenções, totais ou parciais, nos termos do art. 111, II do CTN, prescreve para o aplicador da norma tributária uma espécie de interpretação por paráfrases, numa expectativa de assegurar ao máximo uma tentativa de “única resposta correta”.( Deveras, pois, como observa Giuseppe Melis, o emprego de métodos ou argumentos interpretativos não tem qualquer função de correção ou exatidão da decisão. MELIS, Giuseppe. L'Interpretazione nel diritto tributario. Padova: CEDAM, 2003, p. 445.) Busca-se, assim, afastar a indeterminação e a incerteza (Cf. OTERO, Paulo. Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2003, p. 961) (a dúvida interpretativa), na construção de sentidos e significados para os textos normativos.

(...)

A literalidade das isenções propõe-se a uma interpretação especificadora do texto. Sem dúvidas, este “método” constitui o ponto de partida para uma atividade de interpretação das normas tributárias, i.e., em modo restritivo, o mais limitado possível, pela intratextualidade à qual se reduz, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade tão próprios da interpretação extensiva.

A interpretação extensiva da decisão administrativa ou da judicial, pode significar uma tentativa de ampliar o campo material de incidência do tributo, por mero dirigismo interpretativo. Assim como a restritiva busca reduzir o acesso ao benefício da isenção. O art. 111 do CTN, neste sentido, concorre para a afirmação



do princípio da certeza do direito, ao exigir uma interpretação “literal”, cujo resultado há de ser especificador do conteúdo da lei isentiva.

(...)

Ao assim determinar, o legislador empregou uma locução imperativa com sentido de ordenar um comando a ser seguido, sem dar opções à aplicação de interpretação diversa da indicada no enunciado. O modelo de interpretação especificadora pretende dirigir a aplicação dos incentivos nos limites entabulados pelo legislador, sem restrição ou ampliação, conforme o valor da certeza.

(...)

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Para Thomas Bustamante e Henrique Napoleão Alves<sup>v</sup>:

A norma exige, dessa forma, entre outras condutas e posturas interpretativas, o respeito aos sentidos compreendidos nas “convenções interpretativas”( BAYÓN, Juan Carlos. “Derecho, convencionalismo y controversia”, in: NAVARRO, Pablo E.; REDONDO, María Cristina (orgs.). La relevancia del derecho: Ensayos de filosofía jurídica, moral y política. Barcelona: Gedisa, 2002 (57-92), p. 77) existentes no contexto situacional em que o dispositivo se aplica (convenções essas que se manifestam no conteúdo das disposições empregadas pelo legislador, na jurisprudência constitucional acerca do sentido dos princípios fundamentais do Direito, nos enunciados da dogmática jurídica e da doutrina consolidada etc.), de sorte a se evitar surpresas e incoerências na construção do Direito pela Administração e pelo Poder Judiciário.

Exige ainda, por derradeiro, um respeito ao ponto de vista do administrado, por meio da proteção de sua confiança, que se manifesta concretamente na proteção da “continuidade da ordem jurídica”, da “proteção da continuidade, do ponto de vista material”, das situações jurídicas consolidadas, da “fidelidade do sistema à justiça” e da “proteção da disposição concreta ou do investimento” realizado pelos contribuintes (DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2009, p. 592-593).

(...)

Podemos perceber claramente, ante às considerações acima, que o art.111 do CTN, embora renegado, mal compreendido ou criticado pela grande maioria dos juristas pátrios, conserva uma relevância normativa não desprezível no sistema jurídico brasileiro contemporâneo.

Sem eliminar a importância dos cânones e métodos de interpretação ordinários, a norma que se extrai dessa disposição legal exige (i) a fidelidade aos significados

contidos no núcleo semântico da norma a interpretar e o respeito aos limites decorrentes do quadro normativo por ela estabelecido; (ii) a interpretação dos conectores da norma a interpretar como estabelecendo condições necessárias, e não meramente suficientes, para o surgimento da consequência jurídica contida na apóstase da norma, de sorte que o argumento a contrario se torna obrigatoriamente aplicável a todas as hipóteses previstas nos incisos I a III do art. 111; e (iii) que se adote, dentre as interpretações semanticamente possíveis da legislação tributária, a que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, em nome do princípio da segurança jurídica. Essa tríade de deveres argumentativos define, portanto, o significado e a relevância normativa do art. 111 do Código Tributário Nacional.

Diz-se que o método literal de interpretação, isoladamente utilizado, mostra-se inadequado para ao objetivo da plena compreensão da norma. Entretanto, esta foi a opção do legislador, em prol da segurança jurídica como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

Neste sentido, deve-se compreender que o regramento do art. 111 do CTN proíbe a interpretação extensiva ou restritiva da legislação tributária, que disponha sobre as matérias nele relacionadas.

Pois bem, segundo Relato Fiscal, o descumprimento do regramento ao pagamento de verba isenta decorreu do que segue:

17.1.3 Bônus diretores - A empresa pagou a seus empregados valores a título de participação nos resultados, valores estes extraídos da folha de pagamento em meio digital. Tais valores não foram consideradas como base de cálculo para Previdência Social. A Constituição da República Federativa do Brasil, nos termos do art. 7º, inciso XI, assegura aos empregados o direito à participação nos lucros ou resultados da empresa desvinculada da remuneração, quando concedida de acordo com lei específica, que é a Lei nº. 10.101, de 19/12/2000 (DOU 20/12/2000). A Lei nº. 10.101/00 regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, como um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e de incentivo à produtividade. Para que o segurado empregado tenha direito à Participação nos Lucros e Resultados - PLR não há, portanto, necessidade de lucro por parte da empresa, podendo ser paga em função de um resultado, que não é o resultado operacional previsto na Demonstração do Resultado do Exercício - DRE. O resultado, conforme previsto na Lei nº. 10.101/00, é um resultado que se baseia em regras claras e objetivas de metas a serem alcançadas e que tem o intuito de incentivar a produtividade. De acordo § 1 do artigo 2º da Lei 10.101/00

(...)

Os acordos de participação nos resultados, firmados entre a empresa e seus empregados nos exercícios de 2006/2007 e 2007/2008, não preveem regras diferenciadas ou exclusivas de cálculo para os valores a serem pagos aos

diretores. Contudo verificou-se pagamento aos diretores, a título de PLR, de valores apresentados como "bônus", sendo tais valores calculados por critérios estranhos aos acordados no PLR apresentado, tendo como base a remuneração anual dos diretores. Não há correlação alguma com os acordos de PLR firmados com os empregados da Lafarge Brasil, cuja a base de referência é salário nominal de dezembro de 2006. Em anexo se encontram as comunicações internas via email encaminhadas pela empresa com o cálculo dos valores dos bônus a que cada diretor teve direito com base no "Plano de Bônus do Grupo Lafarge", de caráter exclusivo dos diretores e à margem dos índices, avaliações e cálculos definidos no acordos de PLR com os empregados da empresa. Para ressaltar o caráter desproporcional dos valores pagos aos diretores, verificou-se que os bônus chegam até mesmo a 4,5 vezes o salário nominal de cada diretor. Além disso, chama a atenção o fato de que 8 diretores receberam a título de PLR valor equivalente a 32% de todo PLR pago aos 631 empregados da empresa, quando normalmente a remuneração desses mesmos diretores corresponde a aproximadamente 7% da base de cálculo da folha de pagamento total. Tabela abaixo lista os valores pagos a esses diretores, extraídos da FP em meio digital, os quais por terem sido distribuídos em desacordo com a legislação vigente, para efeitos dessa auditoria, foram apurados com a aplicação das alíquotas pertinentes:

| Comp   | NOME                           | Base de Contribuições | PLR        | %       | Márcula | Estabelecimento | Cargo                                   |
|--------|--------------------------------|-----------------------|------------|---------|---------|-----------------|-----------------------------------------|
| 200704 | Rogério Aparecido da Silva     | 39.818,54             | 135.657,27 | 340,69% | 110866  | 61403127000146  | Diretor Comercial Marketing e Logística |
| 200704 | João R. de Siqueira Cavalcanti | 28.000,00             | 118.951,45 | 424,83% | 191353  | 61403127000146  | Diretor Rh                              |
| 200704 | Luc Henri Marie Joseph Burton  | 26.383,25             | 104.002,23 | 394,20% | 112219  | 61403127000146  | Diretor Financeiro (Exp)                |
| 200704 | Rogério Henrique de Novaes     | 22.883,54             | 91.073,60  | 397,99% | 119693  | 61403127000146  | Diretor Industrial                      |
| 200704 | Antonio E. L. M. de Rezende    | 26.995,07             | 107.735,94 | 399,09% | 143586  | 61403127000146  | Diretor Comercial Marketing e Logística |
| 200704 | Francisco Jose Piffer Leme     | 29.783,43             | 63.041,00  | 211,66% | 123737  | 61403127000146  | Diretor de Projetos Especiais           |
| 200704 | Eduardo Henrique S Garcia      | 22.399,18             | 91.742,42  | 409,58% | 116210  | 61403127000146  | Diretor Jurídico Estrat Desenv Negócios |
| 200705 | Daniel T. da Rosa Costa        | 21.853,76             | 98.526,00  | 450,84% | 108761  | 61403127013477  | Diretor Super da Divisão Agreg/Concreto |

Examinando a temática face à instrução processual, o Colegiado de 1ª Instância assinalou que:

34. De acordo como o relatório fiscal, os valores pagos a título de PLR aos diretores foram calculados por critérios estranhos aos acordados no PLR apresentado, tendo como base a remuneração anual dos diretores, não havendo correlação alguma com os acordos de PLR firmados com os empregados da Lafarge Brasil, cuja base de referência é o salário nominal de dezembro de 2006.

35. Ressalta ainda a autoridade fiscal que os valores dos bônus a que cada diretor teve direito com base no "Plano de Bônus do Grupo Lafarge", de caráter exclusivo dos diretores e à margem dos índices, avaliações e cálculos definidos no acordo de PLR com os empregados da empresa, chegam até a 4,5 vezes o salário nominal de cada diretor.

36. Verifica-se no Acordo de Participação nos Resultados 2007/2008 anexado pela Impugnante, nas cláusulas 1.2.7.1.3 e 1.2.7.2.4, que o valor máximo a ser pago no ano está limitado a 1,5 (um inteiro e cinquenta centésimos) do salário nominal (fixo) dos empregados, sem qualquer acréscimo de qualquer natureza.

37. Portanto, apesar das alegações da impugnante em sentido contrário, resta claro que ao ultrapassar o limite previsto no Acordo de Participação nos Resultados, o pagamento dos valores aos diretores a título de PLR não se enquadra nos termos do acordo celebrado e consequentemente não foi negociado entre a empresa e os empregados. Segundo os princípios básicos da Lei 10.101/00, a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados.

38. Desse modo, apesar da argumentação e documentos trazidos pela Impugnante, verifica-se que os pagamentos efetuados pela empresa aos diretores a título de PLR deixaram de atender os requisitos estabelecidos na Lei n.º 10.101/00, não havendo como enquadrar o recebimento destas parcelas no parágrafo 9º, alínea “j”, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91.

Correta a R. Decisão Recorrida.

A fls. 5114 e ss encontram-se juntados os Acordos de Participação nos Resultados. Especificamente a fls., encontra-se o Acordo de Participação nos Resultados relativo aos anos de 2007 e 2008.

Do documento relativo a 2005 e 2006 extrai-se que o PPR a ser pago não poderia ultrapassar a 180% da folha de salário nominal. Não há determinação de pagamentos especiais aos diretores.

Já do acordo relativo a 2007 e 2008, ficou definido que o pagamento estaria limitado a 1,5 do salário nominal. Não há determinação de pagamentos especiais aos diretores.

De fácil percepção que os pagamentos excedentes não observaram o acordo celebrado.

A alegação de que não há obrigatoriedade de que a fórmula de cálculo da PLR paga aos diretores esteja prevista no acordo – que havia diferenciação na fórmula e que cartas individuais detalhavam cada aspecto do cálculo - há política de pagamento de PLR para diretores, motivo pelo qual o limite de 1,5 não se lhes aplica, não condiz com o regramento estabelecido pela lei ao pagamento de PLR/PPR, conforme acima considerado.

Sem razão, portanto, o Recorrente.

3 – são equivocadas, falsas e errôneas as supostas diferenças entre pagamentos efetuados aos empregados e as diferenças com a GFIP – que os valores lançados foram declarados em GFIP retificadora, para todas as competências – soma-se a não apropriação dos valores pagos – que eventual erro no preenchimento da GFIP não pode ter como consequência a imposição de

penalidade – no tocante aos terceiros, insurge-se contra o valor lançado, maior que o patronal – assinala que a contribuição aos segurados não pode ser exigida, em razão de teto da contribuição;

4 – relativamente ao lançamento face aos valores pagos a contribuintes individuais, não inseridos em GFIP, sustenta apresentação de GFIP retificadoras, inexistindo diferenças;

Vejamos o que constou do R. Acórdão Recorrido:

11. Cabe ainda acrescentar que os Discriminativos de Débitos (DD) questionados pela impugnante não apresentam valores divergentes, apenas detalham os lançamentos sob o foco de cada uma das empresas, a sucedida tendo como base os CNPJ com raiz 61.403.127 e a sucessora com os lançamentos consolidados em um único CNPJ.

12. Com relação à alegada incompatibilidade entre relatório fiscal e DD com as informações declaradas pela Impugnante em suas GFIP do período, cabe ressaltar que de acordo com o Relatório Fiscal as GFIP retificadoras entregues pela empresa até a data de 01/11/2011 foram consideradas pela autoridade fiscal para a apropriação dos recolhimentos efetuados.

(...)

19. A Impugnante alega que os valores recolhidos relativos ao período fiscalizado foram ignorados pela autoridade fiscal e que tais recolhimentos devem ser considerados e apropriados.

20. De acordo com o item 30 do relatório fiscal, para aproveitamento dos valores em GPS superiores ao valor devido declarado em GFIP entregues antes do início da ação fiscal (19/04/2010), foram aceitos os valores declarados na última GFIP entregue pela empresa até a data de 01/11/2011.

21. Ou seja, os valores declarados nas GFIP retificadoras apresentadas na impugnação foram considerados e os recolhimentos relativos ao período fiscalizado, com a devida contrapartida de sua base de cálculo em GFIP, foram apropriados na ação fiscal.

22. Nesse ponto, não cabe razão à Impugnante ao alegar que os valores recolhidos relativos ao período fiscalizado foram ignorados e não apropriados.

23. Conforme consta no Relatório Fiscal, foram verificados erros e omissões na GFIP, em cotejo com as GPS constantes no conta-corrente da empresa (recolhimentos a maior do que declarado em GFIP).

24. A Impugnante foi repetidamente intimada através dos Termos de Intimação Fiscal (TIF) de números 18 e 19 a entregar novas GFIP justificando os valores recolhidos a maior ou explicar detalhadamente a que se referem estes recolhimentos em valores superiores aos declarados em GFIP. Entretanto, apesar de insistentemente intimada e alertada que apropriação de tais valores dependia das informações solicitadas, a mesma se omitiu, pelo que não restou outra alternativa à autoridade lançadora, diante da

impossibilidade de identificação dos fatos geradores e dos tipos de contribuição que teriam sido recolhidos, a não fazer a apropriação dos recolhimentos efetuados.

25. Neste contexto agiu com acerto a autoridade lançadora, afinal a recusa sistemática do contribuinte não só em prestar esclarecimentos necessários à compreensão dos fatos como também a resistência em corrigir a GFIP impediu o Fisco de descobrir e identificar a natureza das operações realizadas pela empresa, a quem essas operações beneficiariam, e como dito, a destinação das contribuições previdenciárias ou sociais recolhidas.

(...)

**Dos valores pagos a empregados e contribuintes individuais, inclusive transportadores autônomos, não incluídos em GFIP.**

39. A Impugnante argumenta que os valores das competências apontadas como zeradas em GFIP pela autoridade fiscal na planilha de fls. 14 e 15 do relatório fiscal estão devidamente declarados nas GFIP retificadoras, em anexo, que não foram consideradas pela fiscalização, tendo havido ainda os respectivos recolhimentos.

40. De acordo com o relatório fiscal, no item 7.1, as GFIP consideradas pela fiscalização, para efeitos de perda de espontaneidade pela empresa, são as que foram entregues e estavam nos sistemas da RFB até a data de início da Ação Fiscal, ou seja, 19/04/2010.

41. Entretanto, conforme consta no item 30, do mesmo relatório fiscal, a auditoria, para fins de justificativa e aproveitamento dos valores em GPS superiores ao valor devido declarado em GFIP entregues antes do início da ação fiscal (19/04/2010), aceitou os valores declarados na última GFIP entregue pela empresa até a data de 01/11/2011.

42. Desse modo os valores declarados nas GFIP retificadoras apresentadas na impugnação, assim como os recolhimentos a associados a esses valores foram considerados pela autoridade fiscal. Tal fato pode ser verificado ao se analisar o Anexo 2 do TIF 18 em conjunto com as GFIP retificadoras anexadas pela Impugnante, carecendo de razão a Impugnante nos argumentos apresentados.

43. Cabe ressaltar que em face da falta de informações por exclusiva responsabilidade do Contribuinte, a autoridade fiscal acatou os recolhimentos até o limite dos valores declarados na última GFIP entregue pela empresa até a data de 01/11/2011. Os argumentos em sentido contrário já foram devidamente superados no presente voto.

Correta a Decisão de Piso, acolhidos seus fundamentos como razão de decidir. Não houve imposição de penalidade, como quer fazer crer o Recorrente, mas apuração de crédito tributário devido, com multa de ofício legal.

O Recorrente alega, mas não comprova suas afirmações. Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

O recorrente alega existência de limitação da base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros em 20 salários mínimos em decorrência da aplicação do parágrafo único do art. 4º da Lei 6.950/1981.

De fato, a Lei nº 6.950/1981 continha em seu artigo 4º a seguinte redação:

Art 4º - O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

O Decreto-Lei nº 2.318/1986 revogou o art. 4º da Lei nº 6.950/1981:

Art 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981.

O art. 10 da Lei Complementar nº 95/98 é estabelece que a unidade básica articular de uma lei é o seu artigo, razão pela qual não se pode falar em manutenção do parágrafo único após a revogação do *caput*.

A limitação de 20 salários mínimos prevista no parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/1981 foi revogada juntamente com o artigo 4º, pelo Decreto-Lei nº 2.318/1986.

Soma-se a isso o fato de que no dia 13/03/2024, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ, decidiu em sede de recurso repetitivo não ser aplicável a limitação de 20 salários-mínimos das contribuições devidas ao Sistema S (REsp nº 1.898.532).

A matéria foi pacificada com a aprovação da seguinte tese repetitiva:

Tema 1079/STJ:

- 1) O artigo 1º do Decreto-Lei 1861/1981, com redação dada pelo Decreto-Lei 1867 1981, definiu que as contribuições devidas ao Sesi, Senai, Sesc e Senac incidem até o limite máximo das contribuições previdenciárias;
- 2) Especificando o limite máximo das contribuições previdenciárias, o artigo 4º, parágrafo único, da superveniente Lei 6.950/1981 também especificou o teto das contribuições parafiscais em geral, devidas em favor de terceiros, estabelecendo-o em 20 vezes o maior salário-mínimo vigente;
- 3) O artigo 1º, inciso I, do Decreto-Lei 2.318/1986 expressamente revogou a norma específica que estabelecia teto-limite para as contribuições parafiscais devidas ao Sesi, Senai, Sesc e Senac, assim como seu artigo 3º expressamente revogou o teto-limite para as contribuições previdenciárias;



4) Portanto, a partir da entrada em vigor do artigo 1º, inciso I, do Decreto-Lei 2.318/1981, as contribuições destinadas ao Sesi, Senai, Sesc e Senac não estão submetidas ao teto de 20 salários-mínimos.”

Sem razão ao Recorrente relativamente às insurgências itens 3 e 4.

5 – no que toca ao lançamento face a pagamento a expatriados, parte patronal, sustenta que a obrigação tributária foi extinta pelos pagamentos em GPS;

Vejamos o que constou do Acórdão Recorrido:

19. A Impugnante alega que os valores recolhidos relativos ao período fiscalizado foram ignorados pela autoridade fiscal e que tais recolhimentos devem ser considerados e apropriados.

20. De acordo com o item 30 do relatório fiscal, para aproveitamento dos valores em GPS superiores ao valor devido declarado em GFIP entregues antes do início da ação fiscal (19/04/2010), foram aceitos os valores declarados na última GFIP entregue pela empresa até a data de 01/11/2011.

21. Ou seja, os valores declarados nas GFIP retificadoras apresentadas na impugnação foram considerados e os recolhimentos relativos ao período fiscalizado, com adequada contrapartida de sua base de cálculo em GFIP, foram apropriados na ação fiscal.

22. Nesse ponto, não cabe razão à Impugnante ao alegar que os valores recolhidos relativos ao período fiscalizado foram ignorados e não apropriados.

23. Conforme consta no Relatório Fiscal, foram verificados erros e omissões na GFIP, em cotejo com as GPS constantes no conta-corrente da empresa (recolhimentos a maior do que declarado em GFIP).

24. A Impugnante foi repetidamente intimada através dos Termos de Intimação Fiscal (TIF) de números 18 e 19 a entregar novas GFIP justificando os valores recolhidos a maior ou explicar detalhadamente a que se referem estes recolhimentos em valores superiores aos declarados em GFIP. Entretanto, apesar de insistentemente intimada e alertada que apropriação de tais valores dependia das informações solicitadas, a mesma se omitiu, pelo que não restou outra alternativa à autoridade lançadora, diante da impossibilidade de identificação dos fatos geradores e dos tipos de contribuição que teriam sido recolhidos, a não fazer a apropriação dos recolhimentos efetuados.

25. Neste contexto agiu com acerto a autoridade lançadora, afinal a recusa sistemática do contribuinte não só em prestar esclarecimentos necessários à compreensão dos fatos como também a resistência em corrigir a GFIP impediu o Fisco de descobrir e identificar a natureza das operações realizadas pela empresa, a quem essas operações beneficiariam, e como dito, a destinação das contribuições previdenciárias ou sociais recolhidas.

(...)

44. A Impugnante alega, com base no artigo 11 da lei 7.064/82, que não são devidas as contribuições para Terceiros exigidas sobre valores pagos aos funcionários expatriados.

45. Realmente, com relação à contribuição para Terceiros exigidas sobre valores pagos aos funcionários expatriados cabe observar a expressa determinação legal contida na Lei nº 7.064/1982, que dispõe sobre a situação de trabalhadores contratados ou transferidos para prestar serviços no exterior:

*“Art. 11 - Durante a prestação de serviços no exterior não serão devidas, em relação aos empregados transferidos, as contribuições referentes a: SalárioEducação, Serviço Social da Indústria, Serviço Social do Comércio, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial e Instituto Nacional de Colonização e de Reforma Agrária.”*

46. Assim, no caso concreto, a alíquota de 4,8%, relativa ao código terceiros 0075 e código FPAS 507, não deve ser aplicada.

47. Dessa forma devem ser excluídas as contribuições para Terceiros relacionadas aos expatriados do AI DEBCAD 37.296.777-9, mediante a exclusão dos levantamentos D7 e DE.

As alegações são reiterativas e desprovidas de comprovação.

Sem razão o Recorrente, acolhidos os fundamentos da R. Decisão de 1ª Instância como razão de decidir.

6 - o serviço executado pelo Recorrente consistia em transporte de carga, que não sofre retenção de 11% - que o lançamento não analisou cada um dos serviços prestados, viciando a autuação de nulidade – que o fornecimento de materiais leva a redução da base de cálculo, como deveria ter ocorrido com o fornecedor Quinterra Terraplanagem LTDA Construtora Aterpa Ltda, Itamarati Terraplanagem Ltda, MPC transporte e Terraplanagem, previsto contratualmente e comprovado – que a autuação traz exigência de retenção sobre serviços que não foram executados mediante cessão de mão e obra, como é o caso dos serviços de processamento de resíduos (Eco Processamento e Tratamento de Resíduos) ou a prestação de serviços de consultoria em processos (Hermes Consultoria e Representações Ltda) sem cessão de mão de obra;

7 – que o lançamento e diferenças retidas por cessão de mão de obra mostra-se indevido, na medida que retivera em GPS valores superiores a 2 milhões de reais, não apropriados na autuação.

Consoante R. Acórdão de 1ª Instância:

19. A Impugnante alega que os valores recolhidos relativos ao período fiscalizado foram ignorados pela autoridade fiscal e que tais recolhimentos devem ser considerados e apropriados.

20. De acordo com o item 30 do relatório fiscal, para aproveitamento dos valores em GPS superiores ao valor devido declarado em GFIP entregues antes do início da ação fiscal (19/04/2010), foram aceitos os valores declarados na última GFIP entregue pela empresa até a data de 01/11/2011.

21. Ou seja, os valores declarados nas GFIP retificadoras apresentadas na impugnação foram considerados e os recolhimentos relativos ao período fiscalizado, com adequada contrapartida de sua base de cálculo em GFIP, foram apropriados na ação fiscal.

22. Nesse ponto, não cabe razão à Impugnante ao alegar que os valores recolhidos relativos ao período fiscalizado foram ignorados e não apropriados.

23. Conforme consta no Relatório Fiscal, foram verificados erros e omissões na GFIP, em cotejo com as GPS constantes no conta-corrente da empresa (recolhimentos a maior do que declarado em GFIP).

24. A Impugnante foi repetidamente intimada através dos Termos de Intimação Fiscal (TIF) de números 18 e 19 a entregar novas GFIP justificando os valores recolhidos a maior ou explicar detalhadamente a que se referem estes recolhimentos em valores superiores aos declarados em GFIP. Entretanto, apesar de insistentemente intimada e alertada que apropriação de tais valores dependia das informações solicitadas, a mesma se omitiu, pelo que não restou outra alternativa à autoridade lançadora, diante da impossibilidade de identificação dos fatos geradores e dos tipos de contribuição que teriam sido recolhidos, a não fazer a apropriação dos recolhimentos efetuados.

25. Neste contexto agiu com acerto a autoridade lançadora, afinal a recusa sistemática do contribuinte não só em prestar esclarecimentos necessários à compreensão dos fatos como também a resistência em corrigir a GFIP impediu o Fisco de descobrir e identificar a natureza das operações realizadas pela empresa, a quem essas operações beneficiariam, e como dito, a destinação das contribuições previdenciárias ou sociais recolhidas.

(...)

48. A Impugnante defende a redução das bases de cálculo descrita nas notas fiscais e baseia seus argumentos na existência de contratos que contemplam o fornecimento de materiais e equipamentos e esclarecem o tipo de serviço executado. A título de exemplo, descreve os serviços executados por algumas empresas e transcreve dispositivos do contrato celebrado com o fornecedor Quinterra Terraplenagem Ltda.

49. De acordo com o relatório fiscal, a empresa, na qualidade de tomadora de serviço, não apresentou ou apresentou parcialmente a documentação relativa às empresas prestadoras de serviços que constavam dos arquivos digitais de NF. A documentação foi solicitada através do anexo 2 dos TIF 12 e 13, como transcrito abaixo:

*“Anexo 2 contém as notas fiscais que deverão ser apresentadas, com respectivo contrato e aditivos, inclusive seus anexos, pedidos, ordens de serviço e qualquer documento que especifique valores ou percentuais a serem reduzidos da base de cálculo do INSS do serviço prestado.”*

50. Apesar de repetidamente intimada a Impugnante não apresentou a documentação solicitada.

51. Diante da não apresentação dos documentos, incluindo os contratos e aditivos, os valores foram lançados conforme itens 17.5.2.1 a 17.5.2.42 do relatório fiscal, não se podendo imputar responsabilidade à autoridade fiscal por não ter identificado o motivo da redução parcial ou total da base de cálculo para previdência social se os documentos não lhe foram apresentados. Ressalve-se que a Impugnante, mesmo em sede de defesa, não se desincumbiu do ônus de apresentar os documentos acima citados e comprovar a redução da base de cálculo, conforme alegado.

52. Cumpre ressaltar que a convicção da autoridade julgadora advém, no processo administrativo fiscal, dos elementos probatórios carreados pela Fazenda Nacional e pelo impugnante ou recorrente. Daí a necessidade de se comprovarem os fatos deduzidos. As partes não têm o dever ou a obrigação de produzir as provas, tão só o ônus. Não o atendendo não sofrem sanção alguma, mas deixam de auferir a vantagem que decorreria do implemento da prova, conforme acima apontado.

54. Portanto, não cabe razão à Impugnante em suas alegações visando descaracterizar o lançamento realizado AI DEBCAD 37.296.778-7.

Face a ausência de comprovação do quanto alegado em sede de impugnação e no recurso, correta a conclusão do Colegiado de Piso, que bem afirmou que: *a recusa sistemática do contribuinte não só em prestar esclarecimentos necessários à compreensão dos fatos como também a resistência em corrigir a GFIP impediu o Fisco de descobrir e identificar a natureza das operações realizadas pela empresa, a quem essas operações beneficiariam, e como dito, a destinação das contribuições previdenciárias ou sociais recolhidas.*

Acolhidos os fundamentos do Acórdão de 1ª Instância como razão de decidir, resta mantida a autuação, afastadas as insurgências inseridas nos itens 6 e 7.

8 –que, como sucessora por incorporação, não pode ser responsabilizada pela multa.

Como bem considerou o Colegiado de Origem:

Da responsabilidade tributária da sucessora e a exclusão da multa.

75. Alega a Impugnante que “a responsabilidade da sucessora por incorporadora se limita ao tributo eventualmente devido, como prevê o art. 132 do CTN, não alcançando a multa imposta, de modo que o lançamento desta penalidade contra a sucessora se revela ilegal, devendo também ser afastado”.

76. A tese defendida pela Impugnante não se sustenta, pois se sabe que a empresa sucessora torna-se não só detentora dos direitos da sucedida, mas também responsável pelas suas obrigações. Caso fosse diferente, seria fácil para uma empresa livrar-se de suas dívidas, bastando, para isso, alterar as suas estruturas jurídicas.

77. A inexistência do sujeito passivo original não tem o condão de alterar a natureza do crédito tributário, o qual deverá ser satisfeito pelo seu sucessor, o que implica necessariamente o adimplemento, pela empresa sucessora, do tributo, dos seus acréscimos legais e das eventuais penalidades.

78. O artigo 132 do CTN assim dispõe:

*“Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.”*

79. Esse dispositivo legal está inserido na Seção II – Responsabilidade dos Sucessores, do Capítulo V – Responsabilidade Tributária, do Título II – Obrigação Tributária, do Livro Segundo – Normas Gerais de Direito Tributário, do Código Tributário Nacional. A referida Seção se inicia com o artigo 129, que constitui regra geral aplicável a todas as disposições relativas à “Responsabilidade dos Sucessores” (art. 130 a 133) e assim prescreve:

*“Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.” (g.n.)*

80. Da leitura do texto do dispositivo acima transcrito, observa-se que a sucessora é responsável pelos créditos tributários constituídos em data anterior ou posterior à data do evento da sucessão, relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

81. O conceito de crédito tributário é mais abrangente que tributo, pois inclui também a penalidade pecuniária. Tal conclusão decorre do disposto nos artigos 113, §1º, e 139 do CTN.

82. De acordo com o artigo 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal, e, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

83. Observe-se que, quando o legislador teve a intenção de afastar a responsabilidade pela multa de ofício, empregou disposição expressa, a teor do art. 134, parágrafo único, do CTN.

84. Registre-se também que, ao lado da interpretação sistemática, há que se utilizar a interpretação teleológica. Entender que a sucessora não é responsável pelas multas relativas a infrações cometidas pela sucedida equivaleria a incentivar as empresas a promoverem alterações societárias para se eximirem do pagamento das penalidades pecuniárias.

(...)

85. Do até aqui exposto, resta claro que a responsabilidade da incorporadora abarca não só os tributos como também as eventuais multas de ofício, eis que compõe o crédito tributário devido pela incorporada.

Conforme art. 227 da Lei n.º 6.404/76 e art. 1.116 do Código Civil a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações. Assim, a incorporadora é responsável pelos tributos devidos pelas incorporadas anteriores à data da incorporação, já que considera-se a data dos fatos geradores das obrigações tributárias e não a data do lançamento fiscal termos da lei.

Neste sentido, a Súmula CARF 113:

Súmula CARF nº 113

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.

Sem razão, o Recorrente neste aspecto.

### **Da Diligência**

Relativamente ao pedido de diligência para colheita de provas e aproveitamento de pagamentos, insta considerar que o momento oportuno para sua apresentação das provas é por ocasião da impugnação, sob pena dos argumentos de defesa tornarem-se meras alegações, ocorrendo preclusão, conforme disposto no art. 15, do Decreto nº. 70.235, de 1972:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

A prova documental deve ser sempre apresentada na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos.

Cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de que incidiu em algumas dessas hipóteses previstas no art. 16, do PAF.

No presente caso, não foram comprovados os motivos que pudessem autorizar a determinação de necessárias diligências ou perícias.

Como bem apontado pelo Colegiado de Piso:

19. A Impugnante alega que os valores recolhidos relativos ao período fiscalizado foram ignorados pela autoridade fiscal e que tais recolhimentos devem ser considerados e apropriados.

20. De acordo com o item 30 do relatório fiscal, para aproveitamento dos valores em GPS superiores ao valor devido declarado em GFIP entregues antes do início da ação fiscal (19/04/2010), foram aceitos os valores declarados na última GFIP entregue pela empresa até a data de 01/11/2011.

21. Ou seja, os valores declarados nas GFIP retificadoras apresentadas na impugnação foram considerados e os recolhimentos relativos ao período fiscalizado, com adequada contrapartida de sua base de cálculo em GFIP, foram apropriados na ação fiscal.

22. Nesse ponto, não cabe razão à Impugnante ao alegar que os valores recolhidos relativos ao período fiscalizado foram ignorados e não apropriados.

23. Conforme consta no Relatório Fiscal, foram verificados erros e omissões na GFIP, em cotejo com as GPS constantes no conta-corrente da empresa (recolhimentos a maior do que declarado em GFIP).

24. A Impugnante foi repetidamente intimada através dos Termos de Intimação Fiscal (TIF) de números 18 e 19 a entregar novas GFIP justificando os valores recolhidos a maior ou explicar detalhadamente a que se referem estes recolhimentos em valores superiores aos declarados em GFIP. Entretanto, apesar de insistentemente intimada e alertada que apropriação de tais valores dependia das informações solicitadas, a mesma se omitiu, pelo que não restou outra alternativa à autoridade lançadora, diante da impossibilidade de identificação dos fatos geradores e dos tipos de contribuição que teriam sido recolhidos, a não fazer a apropriação dos recolhimentos efetuados.

25. Neste contexto agiu com acerto a autoridade lançadora, afinal a recusa sistemática do contribuinte não só em prestar esclarecimentos necessários à compreensão dos fatos como também a resistência em corrigir a GFIP impediu o Fisco de descobrir e identificar a natureza das operações realizadas pela empresa, a quem essas operações beneficiariam, e como dito, a destinação das contribuições previdenciárias ou sociais recolhidas.

(...)

86. Em relação ao protesto pela realização de diligência cabe referência ao disposto nos artigos 18 e 28 do Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, assim dispõem:



*“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)*

*Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.” (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)*

87. No caso em exame, considera-se desnecessária a diligência proposta por entendê-la dispensável para o deslinde do presente julgamento, uma vez que os recolhimentos questionados não foram ignorados como alega a Impugnante, sendo devidamente apropriados pela autoridade fiscal em relação à devida contrapartida das bases de cálculo informadas em GFIP. A não apropriação dos valores restantes deu-se única e exclusivamente pela falta de informações de responsabilidade da Impugnante, que apesar de repetidamente intimada e alertada omitiu as informações solicitadas e mesmo na defesa, não se desincumbiu do ônus de apresentar as informações que explicassem, com a devida comprovação, a que se referem os recolhimentos em valores superiores aos declarados em GFIP.

88. Isto posto, indefiro o pedido de diligência, nos termos dos artigos acima transcritos

A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob responsabilidade do contribuinte, não implica a necessidade de realização de diligência com o objetivo de produzir essas provas, eis que tanto a diligência quanto a perícia destinam-se à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo ou ao confronto de elementos de prova também já incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido juntadas à impugnação.

E nem se diga que o pedido deva ser deferido em nome do preceito conhecido como verdade material.

Os princípios de direito têm a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade de lei. Não obstante, essa finalidade não alcança os aplicadores da lei, adstritos a legalidade, como são os julgadores administrativos.

Assim é que o conhecido princípio da verdade material não tem o condão de derrogar ou revogar artigos do ordenamento legal, enquanto vigentes.

Desta forma, resta indeferido o pedido.

### **CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY**

---

<sup>i</sup> LINS, Robson Maia, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Noeses, 2019, pg 292 e ss

<sup>ii</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. DIREITO TRIBUTÁRIO LINGUAGEM E MÉTODO. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 593

<sup>iii</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

<sup>iv</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica*, publicado no Conjur de 20/05/2020

<sup>v</sup> ALVES, H. N.; BUSTAMANTE, T. R. “A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.” In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos de Direito Tributário*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012