



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



**Processo nº** 19515.005665/2008-01  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.861 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de novembro de 2022  
**Recorrente** AGFA GEVAERT DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/09/2008 a 30/09/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF).  
INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIAÇÃO. SÚMULA CARF.  
ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

PAF. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. CONHECIMENTO ESPECÍFICO.  
SUBSTITUIÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. DESNECESSIDADE.  
SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 163. APLICÁVEL.

As diligências e perícias não se prestam para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação, pois sua realização pressupõe a necessidade do julgador conhecer fato que demande conhecimento específico. Logo, indefere-se tais pleitos, se prescindíveis para o deslinde da controvérsia, assim considerado quando o processo contiver elementos suficientes para a formação da convicção do julgador.

PAF. INTIMAÇÃO. ENDEREÇAMENTO. DESTINATÁRIO. PATRONO.  
INADMISSÍVEL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 110. APLICÁVEL.

É vedado o encaminhamento de intimação para endereço de procurador do contribuinte, independentemente do meio de comunicação oficial supostamente adotado.

PAF. REUNIÃO VIRTUAL. SUSTENTAÇÃO ORAL. REQUERIMENTO.  
ENCAMINHAMENTO. CARF. SÍTIO ELETRÔNICO. CARTA DE  
SERVIÇOS. FORMULÁRIO ESPECÍFICO. TEMPESTIVIDADE.  
OBRIGATORIEDADE.

O recurso voluntário não é meio apropriado para requerimento de sustentação oral nas sessões virtuais de julgamento das turmas ordinárias do CARF. Com efeito, dita pretensão terá de ser apresentada, **exclusivamente** por meio de formulário eletrônico disponibilizado no sítio deste Conselho, em até 2 (dois) dias úteis antes do início da respectiva reunião.

PAF. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. CARF. PRONUNCIAMENTO. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 28. APLICÁVEL.

O conselheiro do CARF não tem competência para se pronunciar acerca de específico capítulo do recurso voluntário que pretenda contrapor comunicação ao Ministério Público de suposta conduta do contribuinte, teoricamente, caracterizadora de tipos penais.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). IMUNIDADE. EFICÁCIA LIMITADA. GOZO. LEI REGULADORA. EXIGÊNCIAS. ESTRITA OBEDIÊNCIA. IMPRESCINDÍVEL.

A PLR atribuída pela empresa aos seus empregados, pretendendo incrementar integração entre trabalho e ganho de produtividade, não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias, exceto quando reportado estímulo se processar fora dos estritos ditames legalmente previstos.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). BENEFÍCIO FISCAL. OUTORGA. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. OBRIGATORIEDADE.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa de cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E DE INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). APRESENTAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATOS GERADORES. TOTALIDADE. DADOS NÃO CORRESPONDENTES. PENALIDADE APLICÁVEL. CFL 68. CONEXÃO. VINCULAÇÃO.

O julgamento da obrigação acessória deverá ocorrer conjuntamente ou após aquele(s) correspondente(s) às obrigações principais apuradas no mesmo procedimento fiscal a ela vinculada por conexão.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E DE INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). APRESENTAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATOS GERADORES. TOTALIDADE. DADOS NÃO CORRESPONDENTES. PENALIDADE APLICÁVEL. CFL 68.

O contribuinte que deixar de informar mensalmente, por meio da GFIP, os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias se sujeitará à penalidade prevista na legislação de regência.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADOS NºS 4 E 108. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior, Diogo Cristian Denny (suplente convocado) e Vinícius Mauro Trevisan.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente do descumprimento da obrigação acessória de apresentar a GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL-68).

## Lançamentos

No reportado procedimento fiscal foi constituído crédito tributário decorrente do pagamento da PLR em desacordo com a legislação aplicável – Levantamento: PLR – PLR DESACORDO LEI 10101. Ademais, por iguais razões, houve lançamentos tanto das contribuições devidas, a parte patronal e aquela destinada ao GILRAT como aquela destinada a terceiros, entidades e fundos, consoante tabela abaixo (processo digital, fls. 17).

| Debcad       | Rubrica                       | Período     | PAF                  |
|--------------|-------------------------------|-------------|----------------------|
| 37.175.607-3 | Patronal - SAT/RAT            | 4/04 a 6/05 | 19515.005667/2008-92 |
| 37.175.608-1 | Terceiros, entidades e fundos | 4/04 a 6/05 | 19515.005669/2008-81 |

|              |        |      |                      |
|--------------|--------|------|----------------------|
| 37.175.606-5 | CFL 68 | 9/08 | 19515.005665/2008-01 |
|--------------|--------|------|----------------------|

### **Impugnação e diligência**

Inconformada, a Contribuinte apresentou impugnação, assim resumida no relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 16-24.328 - proferida pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - DRJ/SPO1 (processo digital, fls. 697 a 714):

O contribuinte impugnou tempestivamente a autuação, conforme informação de fls. 628, através do instrumento de fls. 61/98, alegando, em síntese, o que segue.

A fiscalização entendeu equivocadamente e sem qualquer fundamento que os pagamentos efetuados em decorrência dos planos de PPR da Impugnante não atenderam aos pressupostos previstos nos artigos 1º a 3º da Lei nº 10.101/00.

Foram lavrados outros dois Autos de Infração, DEBCAD nº 37.175.608-1 (Processo nº 19515.005669/2008-81) e DEBCAD nº 37.175.607-3 (Processo nº 19515.005667/2008-92) que devem ser analisados e julgados conjuntamente.

#### **Das razões de mérito**

##### Da violação ao princípio da verdade material

A conclusão de que os diretores, gerentes, chefes e equivalentes não participam do programa alvo das negociações é equivocada porque fundada em interpretação parcial dos instrumentos denominados "Programas de Participação nos Resultados" relativos aos anos 2003, 2004 e 2005, especialmente a cláusula II.8, sem interpretá-la sistematicamente com a Cláusula II.8.1 e a própria premissa básica de Elegibilidade à Participação contida na Cláusula II.

Contraditória é a conclusão fiscal, pois, os instrumentos de PPR analisados são claros ao prever que todos os empregados participam do programa. Os diretores, gerentes, chefes e equivalentes possuem metas específicas a serem atingidas, o que não os excluem do programa que, de acordo com a própria conclusão da Fiscalização está conforme a Lei nº 10.101/00.

Alega a existência de regras claras e objetivas, bem como mecanismos de aferição de metas, relatando sobre cada um dos documentos apresentados à fiscalização.

Conclui pela nulidade do auto de infração impugnado, dado o seu distanciamento da verdade material, conforme fatos e provas trazidos aos autos.

##### Da desvinculação da Participação nos Lucros e Resultados da Remuneração, Norma Constitucional de eficácia plena.

A desvinculação da remuneração de participação nos lucros ou resultados da empresa decorre expressamente de dispositivo auto-aplicável da Constituição Federal (art. 7º, XI).

A falsa premissa de que as disposições de lei ordinária (Lei nº 8.212/91, art. 28, § 9º, "j" e nº 10.101/2000) podem limitar a aplicação dos artigos T, inciso XI e 218, § 4º da Constituição Federal, deve ser afastada sob pena de aniquilar uma das maiores conquistas dos trabalhadores nas últimas décadas.

Não resta dúvida de que o pagamento efetuado pela Impugnante tem natureza de

Foram integralmente atendidos os requisitos legais do programa de PPR.

##### Da observância da lei nº 10.101/2000

A AGFA observou os requisitos da Lei nº 10.101/00.

O argumento de que o acordo de PPR excluía os funcionários diretores, gerentes, chefes e equivalentes, decorre de equivocada interpretação dos respectivos instrumentos de PPR, especialmente a cláusula II.8.1., bem como pela incapacidade de interpretação dos

PPR/Plano de Bônus (PPR/Bônus Plan), que contém os critérios objetivos para atingimento de metas (docs. 25 a 31, 197 a 203 e 484 a 503).

A contradição da fiscalização é tão evidente que nenhuma observação ou autuação foi levada a efeito quanto à aplicação do PPR com relação aos demais funcionários da Impugnante, sujeitos ao acordo formalizado no mesmo instrumento.

Com efeito, as regras contidas nos PPR-Plano de Bônus (PPR-Bonus Plan) foram devidamente aferidas e acompanhadas por meio das *Revisões de Desempenho* de cada profissional (docs. 32 a 171 e 215 a 353) e seus resultados e respectivos demonstrativos de cálculo denominado "Resultados Financeiros" foram devidamente entregues a cada funcionário contendo, ao final, a quantidade de salários a ser creditada a título de PLR (docs. 182 a 187 e 355 a 401).

Eventual nulidade do acordo só poderia ser decretada judicialmente, mesmo porque não há lei disciplinando o parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001.

Além de contrariar o parágrafo único, do art. 116 do CTN, o auto de infração impugnado atenta contra o princípio da estrita legalidade prevista no art. 150,1 e também com o art. 195,1 "a", ambos da Constituição Federal.

As regras do acordo de PPR são claras a respeito dos direitos substantivos da participação e mecanismos de aferição e atingimento de metas.

Os mecanismos de aferição existem e foram disponibilizados à Fiscalização, que inclusive estão anexos ao processo administrativo (fls. 29 a 38).

A Impugnante anexa à presente as respectivas traduções para o português dos *PPR/Bônus Plan 2003, 2004 e 2005* (docs. 25 a 31, 197 a 203 e 484 a 503) e as *Revisões de Desempenho*, devidamente apresentadas ao Sindicato (docs. 32 a 171 e 215 a 353), bem como os demonstrativos de cálculo (*Resultados Financeiros* - docs. 182 a 187 e 355 a 401) entregues a cada funcionário, de onde se infere claramente o mecanismo de aferição de metas (docs. 204 e 205 e 504 e 505).

Demonstra os cálculos feitos para apuração do PLR com a intenção de mostrar a existência de regras claras de aferição da PLR devida a cada funcionário, os quais receberam, um a um e pessoalmente, memória de cálculo (docs. 355 a 401).

Ainda que parte das metas traçadas nos planos de PPR tenha origem nas metas sugeridas pelo estabelecimento matriz da impugnante no exterior, como frisado pela fiscalização, fato é que ao serem incorporadas nos instrumentos de PPR e PPR-Plano de Bônus, revestidos de todas as formalidades legais tornaram-se plenamente eficazes perante a lei brasileira.

Não há impedimento legal para critérios e condições definidos pelo grupo empresarial internacional sejam incorporados aos planos de PLR firmados nos termos da lei brasileira, sendo improcedentes as alegações da fiscalização de que o "programa é estabelecido unilateralmente pela matriz estrangeira" e que os pagamentos têm natureza de "bônus" desvinculado da PLR.

O programa de PPR não foi utilizado para substituir a remuneração

Não há ilegalidade em se denominar a PLR de Bônus, como fez a Impugnante.

O fato de a Impugnante ter efetuado apenas dois pagamentos anuais a título de PLR nos termos da Constituição Federal e Lei nº 10.101/00 infirma a tese da Fiscalização de que houve o pagamento disfarçado de salário.

Não se sustenta a tese da Fiscalização de que a Impugnante utilizou o programa de PPR como forma de pagamento de salário, desde que o plano de PPR foi devidamente formalizado nos instrumentos dotados de todas as características legais, os quais possuem regras claras e objetivas de metas e a forma de mensuração de seu atingimento, cujo resultado final, como visto, é a aplicação de um percentual sobre o salário-base.

Do respeito à periodicidade semestral prevista em lei

A afirmação de que houve desrespeito à periodicidade semestral do pagamento da PLR é totalmente equívoca, pois utilizou o critério de caixa sem considerar o critério da competência.

Os pagamentos da PPR, caso fossem atingidas as metas eram realizados em duas parcelas anuais, sendo a primeira considerada uma antecipação, paga em junho do ano-base de vigência do PPR, e a segunda, a definitiva (ou efetiva) em abril de cada ano.

Os valores pagos no mês de abril/2004 se referem à PLR definitiva do ano base/2003 e os pagamentos feitos em junho/2004 se referem ao adiantamento da PLR do ano-base 2004 (em curso).

#### Da ilegalidade da representação fiscal para fins penais

A Auditora-Fiscal, sem qualquer fundamento legal ou motivação formalizou a "Representação Fiscal para Fins Penais" para esta NFLD, referente a não informação dos valores aqui lavrados em documento próprio para a Seguridade Social (GFIP).

Os valores não foram informados em GFIP porque não possuem natureza salarial e não são base de qualquer contribuição social ou previdenciária.

A Impugnante jamais poderia ser acusada de cometer qualquer delito de vez que não praticou nenhum ato típico definido em lei como crime.

A Impugnante incluiu os valores pagos a título de PLR em sua Folha de Pagamento, os contabilizou e apresentou memórias de cálculo específicas. Não houve intuito de omitir informações.

Com a apresentação da presente impugnação e tendo em vista os efeitos que lhe são peculiares nos termos do art. 151 do CTN, não há sequer crédito tributário definitivamente constituído, de modo que revela-se indevida a representação fiscal.

#### Da inaplicabilidade dos juros com base na taxa SELIC - ofensa ao limite estabelecido pelo art. 161, § 1º do CTN

A taxa SELIC não é apenas taxa de juros, mas também traz em seu bojo expectativa de inflação futura. Não foi criada por lei, mas por resolução do Conselho Monetário Nacional (Resolução nº 1.124 de 15/06/1986) e definida por circulares do Banco Central do Brasil (Circular BACEN nº 2.868, de 04/03/1999, e a Circular BACEN nº 2.900, de 24/06/1999). Portanto, duas questões devem ser analisadas: (i) falta de previsão legal na instituição da taxa SELIC e (ii) limite de 1% dos juros, conforme art. 161, § 1º, do CTN. ^ ( P y

#### Da não demonstração da exclusão dos valores cobrados nas LDCs 37.021,4935 e 37.021.494-3

A Fiscalização não demonstrou nos relatórios analíticos de apuração das contribuições supostamente devidas a exclusão dos valores cobrados nas LDCs 37.021.493-5 e 37.021.494-3.

#### Do pedido

Requer-se, ainda, a produção de toda a espécie de prova em direito admitida, especialmente perícia contábil e oitiva de testemunhas, nos termos do que dispõe o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, aplicável inclusive aos processos administrativos.

Requer a reunião dos outros dois processos administrativos decorrentes (reflexos) do presente, também impugnados nesta data, para análise e decisão conjunta (AI 37.175.607-3 e AI 37.175.608-1).

#### DILIGÊNCIA FISCAL

Em virtude das alegações da Impugnante de cobrança em duplicidade e pedido de exclusão de valores cobrados nas LDCs apontadas, os autos seguiram em diligência para esclarecimentos da Auditoria Fiscal, conforme despacho de fls. 629/630.

Como resultado da diligência solicitada, a fiscalização em relatório de fls. 639 informa que a LDC nº 37.021.493-5 se refere ao período 08/1998 e 11/2002.

Esclarece também que a Impugnante sofreu operação fiscal seletiva "Premium Card - Incentive House" em que ficou constatado que a empresa pagou parte dos bônus/PLR utilizando-se dos cartões de premiação. À época dessa fiscalização a AGFA reconheceu os valores levantados como remuneração, confessou a dívida e pagou integralmente a LDC nº 37.021.494-3, pelo que nas competências 04/2004 e 04/2005 devem ser abatidos do presente lançamento valores postulados pela defesa, conforme planilha de fls.638.

Nas competências em que ocorreram as exclusões os valores se mantêm inalterados, pois as contribuições devidas continuam sendo superiores ao limite aplicado de acordo com a faixa de segurados, portanto o valor total do presente AI se mantém no valor de R\$ 50.195,60.

Requer subsidiariamente, a aplicação do disposto nos artigos 32, inciso IV, artigo 32-A, *caput*, inciso I e § 3º, combinados, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 27/05/2009, de sorte que a multa aplicada seja reduzida ao valor mínimo previsto (R\$ 500,00), considerando que as supostas irregularidades apontadas se referem a apenas a quatro períodos-base.

Em sendo a modificação legislativa benéfica quanto à aplicação da penalidade imposta à Impugnante imperiosa a sua aplicação em obediência aos termos do artigo 106 do CTN, como pacificamente vem decidindo o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais)

(Destaques no original)

### **Julgamento de Primeira Instância**

A 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - DRJ/SPO1, por unanimidade, julgou procedente em parte a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 697 a 714):

#### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 09/2008

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes a todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

**LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. ALTERAÇÃO NOS CÁLCULOS. APLICAÇÃO DA NORMA MAIS BENÉFICA,**

Em virtude das alterações promovidas pela MP 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09) nos arts. 32 e 35 e inclusão dos arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, a Administração deve aplicar a norma mais benéfica ao contribuinte, em atendimento ao disposto no artigo 106, do CTN.

**PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.

**DA REPRESENTAÇÃO FISCAL**

O Auditor Fiscal tem o dever de comunicar a ocorrência, em tese, de crime de sonegação de contribuição previdenciária

**PROTESTO POR PROVAS. PERÍCIA. TESTEMUNHA.**

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, quando não atendidas as exigências da norma que rege o contencioso administrativo fiscal.

Não se conhece do pedido de perícia que não atenda aos requisitos previstos na legislação.

Impugnação Procedente em Parte Crédito

(Destaques no original)

**Recurso Voluntário**

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, ratificando os argumentos apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 739 a 770):

1. É falsa a premissa de que a Lei nº 10.101, de 2000 e o art. 28, §9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212, de 1991, tratam de isenção tributária, como tal devendo ser interpretadas literalmente nos termos do art. 111 do CTN.

2. Ainda que descumpridos os requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, não se presume que a natureza da PLR seja remuneratória, sujeita à incidência da CSP.

3. Os diretores e demais empregados de nível gerencial não foram excluídos do acordo.

4. Os requisitos legalmente exigidos para o gozo da referido benefício fiscal foram atendidos.

5. O fato das parcelas terem sido pagas próximas uma da outra - 4/2004 e 6/2004 – 4/2005 e 6/2005 – não afeta a periodicidade legalmente prevista, eis que referentes a anos-calendário distintos.

6. O indeferimento da produção de prova agride o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa – art. 5º, LV, da CF, de 1988.

7. A Representação Fiscal para Fins Penais foi mantida indevidamente.

8. Dita multa deverá ser reduzida ao valor mínimo de R\$ 500,00 conforme retroatividade benigna decorrente da alteração legislativa.

9. Pede, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência ou perícia para, na busca da verdade material, coletar novas informações e documentos.

10. O patrono deverá ser intimado para fazer sustentação oral.

11. Transcreve jurisprudência perfilhada à sua pretensão.

**Contrarrazões ao recurso voluntário**

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

## Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 14/4/2010 (processo digital, fl. 716), e a peça recursal foi interposta em 14/5/2010 (processo digital, fl. 739), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

## Preliminares

### Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar sobre a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, supostamente porque o indeferimento da produção de prova agride o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa – art. 5º, LV, da CF, de 1988, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

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

Do exposto, improcede a argumentação do Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

### **Solicitação de diligência/perícia**

O Recorrente alega a necessidade da realização de diligência/perícia a fim de comprovar a veracidade das informações por ele apresentadas, o que não se justifica à luz do Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 18 e 28, nestes termos:

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 1993)

[...]

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.

Do exposto, não vejo razão para deferir reportado pedido, pois sua realização tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, não podendo ser utilizada para a produção de provas que o contribuinte deveria trazer junto com a impugnação. No caso, inexistente matéria controversa ou de complexidade que justificasse um parecer técnico complementar, razão por que os documentos acostados aos autos são suficientes para a formação da convicção deste julgador.

Ademais, dito entendimento já é objeto do Enunciado nº 163 de súmula do CARF, reproduzido nestes termos:

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

Assim entendido, indefere-se reportada pretensão preliminar.

### **Intimação do patrono**

Vale consignar que, no bojo de sua contestação, a Contribuinte requer o encaminhamento das supostas intimações ao endereço do procurador. Contudo, não há que se falar em envio de intimação ao patrono do sujeito passivo, por qualquer meio de comunicação oficial, conforme disposição expressa no Enunciado nº 110 de súmula da jurisprudência do CARF, nestes termos:

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

Assim entendido, indefere-se reportada pretensão preliminar.

### Sustentação oral

O recurso voluntário não é meio apropriado para requerimento de sustentação oral nas sessões virtuais de julgamento das turmas ordinárias do CARF. Com efeito, dita pretensão terá de ser apresentada, **exclusivamente** por meio de formulário eletrônico disponibilizado no sítio deste Conselho, em até 2 (dois) dias úteis antes do início da respectiva reunião, e não antecipadamente como o fez o Recorrente. É o que se vê nas disposições constantes do Ricarf, Anexo II, art. 55, incisos I e II, alínea “b”, e § 1º, combinados com o art. 3º, §§ 1º a 3º, da Portaria CARF/ME nº 3.364, de 14 de abril de 2.022, nestes termos:

#### Anexo II do Ricarf:

Art. 55. A pauta da reunião indicará:

I - dia, hora e local de cada sessão de julgamento;

II - para cada processo:

[...]

b) o número do processo; e

[...]

§ 1º A pauta será publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF na Internet, com, no mínimo, 10 (dez) dias de antecedência.

#### Portaria CARF/ME nº 3.364, de 2.022:

Art. 3º O pedido de sustentação oral deverá ser encaminhado por meio de formulário eletrônico disponibilizado na Carta de Serviços no sítio do CARF na internet em até 2 (dois) dias úteis antes do início da reunião mensal de julgamento, independentemente da sessão em que o processo tenha sido agendado.

§ 1º Somente serão processados pedidos de sustentação oral em relação a processos relacionados em pauta de julgamento publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF na internet.

§ 2º Serão aceitos apenas os pedidos apresentados em formulário eletrônico padrão, preenchido com todas as informações solicitadas.

§ 3º Considera-se sessão o turno agendado para o julgamento do processo, e reunião, o conjunto de sessões, ordinárias e extraordinárias, realizadas mensalmente.

A propósito, vale transcrever os arts. 59, §§ 3º e 4º; bem como o 65, § 8º; igualmente constantes no Anexo II do citado Regimento, os quais detalham os trâmites atinentes às reportadas sustentações, nos casos da suposta continuidade de julgamento interrompido em sessão anterior, como também nos julgamentos de embargos e em retorno de diligência, nestes termos:

Art. 59. As questões preliminares serão votadas antes do mérito, deste não se conhecendo quando incompatível com a decisão daquelas.

[...]

§ 3º No caso de continuação de julgamento interrompido em sessão anterior, havendo mudança de composição da turma, será lido novamente o relatório, facultado às partes fazer sustentação oral, ainda que já a tenham feito [...]

§ 4º Será oportunizada nova sustentação oral no caso de retorno de diligência, ainda que já tenha sido realizada antes do envio do processo à origem para realizar a diligência e mesmo que não tenha havido alteração na composição da turma julgadora. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Art. 65. Cabem embargos de declaração [...]

[...]

§ 8º Admite-se sustentação oral nos termos do art. 58 aos julgamentos de embargos.

Pelo exposto, este pedido não poderá ser atendido, porquanto sem amparo na legislação que rege a matéria. Contudo, a Contribuinte tem a faculdade de apresentar, oralmente, as suas razões de defesa, desde que as requeira na forma e prazo já mencionados anteriormente, independentemente de qualquer manifestação prévia e específica deste Conselho.

### **Representação Fiscal para Fins Penais**

Em sua contestação, o Recorrente se insurge contra a Representação Fiscal para Fins Penais dando conta da prática, em tese, de crime contra a ordem tributária. Contudo, o conselheiro do CARF não tem competência para se pronunciar acerca de específico capítulo do recurso voluntário que pretenda contrapor comunicação ao Ministério Público de suposta conduta do contribuinte, teoricamente, caracterizadora de tipos penais.

Outrossim, trata-se de matéria já pacificada neste Conselho, mediante o Enunciado nº 28 de súmula da sua jurisprudência, nestes termos:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Assim entendido, indefere-se reportada pretensão preliminar.

### **Mérito**

#### **Participação nos Lucros e Resultados - PLR**

Consoante se verá na sequência, a PLR atribuída pela empresa aos seus empregados, pretendendo incrementar integração entre trabalho e ganho de produtividade, não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias, **exceto** quando reportado estímulo se processar **fora** dos estritos ditames legalmente previstos. Assim entendido, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas traduz direito social de matriz constitucional, eis que inserto no inciso XI do art. 7º do Capítulo II - Dos Direitos Sociais - da Constituição Federal de 1988 (CF, de 1988), *verbis*:

#### **CAPÍTULO II - DOS DIREITOS SOCIAIS**

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**; (destaquei)

Como se vê, trata-se de imunidade com eficácia limitada, carecendo de lei integrativa para a produção dos efeitos esperados pelo legislador constituinte. Afinal, ditas benesses encontram-se desvinculadas do salário de contribuição, tão somente se referida concessão atender as exigências estabelecidas em lei ordinária federal. Cuida-se de entendimento perfilhado à decisão do STF no julgamento do RE nº 569441/RS, tomada por repercussão geral, cujo “Tema” e a correspondente “Ementa” assim estão redigidos:

Tema 344:

Incidência de contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros da empresa.

## Ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. **Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários depende de regulamentação.** (Destaquei)

2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(STF – RG RE: 569441 RS – RIO GRANDE DO SUL, Relator: Min. DIAS TÓFFOLI, Data de Julgamento: 09/12/2010, Data de Publicação: Dje – 057 28-03-2011)

Em sintonia com a CF, de 1988, a Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, inciso I, define salário de contribuição como sendo a totalidade dos rendimentos auferidos a qualquer título pelo segurado, destinados a retribuir o trabalho, aí se incluindo os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Contudo, mediante **interpretação autêntica** do transcrito comando constitucional, o § 9º, alínea “j”, do mesmo artigo da reportada lei previdenciária, **isentou** a PLR concedida aos empregados da incidência tributária, desde que os requisitos estabelecidos na **lei específica** reguladora do preceito constitucional supratranscrito sejam obedecidos. Confira-se:

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)

[...]

§ 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**; (Destaquei).

Com efeito, o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 214, inciso I, §§ 9º, inciso X, e 10, replica o que está posto no transcrito art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescentando, expressamente, que a PLR concedida em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, sujeita-se à incidência previdenciária, nestes termos:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas [...]

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

[...]

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com lei específica**;

[...]

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, **integram o salário-de-contribuição** para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(Destaquei)

A regulação manifestada na transcrição precedente deu-se com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29/12/94, reeditada e renumerada sucessivas vezes, com inexpressiva alteração textual, culminando na Lei nº 10.101, de 19/12/2000, da qual transcrevemos os seguintes excertos:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e **como incentivo à produtividade**, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação **deverão constar regras claras e objetivas** quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

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

(Destaquei)

Cotejando supracitadas normas, infere-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado às empresas que implementem sistema de remuneração dos seus empregados baseado no incremento de produtividade. Assim, **quando atendidos os preceitos legais**, a estes trabalhadores, desvinculada da remuneração, será destinada parcela dos ganhos econômicos resultantes da produtividade decorrente do respectivo trabalho. Logo, não se trata de mera gratificação franqueada deliberadamente pelo empregador, já que terá natureza jurídica de rendimento tributável quando distribuída em desacordo com os requisitos formais e materiais que suportam dita desoneração fiscal.

Nessa ótica, como visto, a lei específica definiu dois eixos distintos, mas complementares, para o gozo da desoneração previdenciária em apreço, de forma que, sem o integral cumprimento destes, a PLR paga será tida como salário de contribuição, quais sejam:

(i) a validação do reportado programa, caracterizada pela formalização prévia do “instrumento de acordo” com a participação dos empregados interessados e ratificação pelo respectivo sindicato da categoria - aspecto formal;

(ii) a eficácia da operacionalização do referido plano, qualificada pela consonância entre os **requisitos** legalmente previstos e as **regras** previamente estabelecidas, os instrumentos de **avaliação** dos objetivos a serem atingidos e o efetivo **resultado** alcançado - aspecto material.

Por pertinente, considerando que **a tributação é a regra** no exercício da competência tributária, as hipóteses da outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente, por traduzirem **exceções** no ordenamento jurídico. Logo, nos termos do art. 111 do CTN, o entendimento quanto ao cumprimento dos aspectos formal e material exigido para excluir a incidência previdenciária da PLR distribuída aos empregados deve ser **restritivo ao literalmente previsto** na legislação retrocitada. Confira-se:

Lei nº 5.172, de 1966:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II - outorga de isenção;

Desenhada a contextualização legal posta, primeiramente, enfrenta-se a controvérsia atinente às alegações recursais de que dito lançamento se deu baseado nas supostas presunções do autuante, e não com fundamento legalmente previsto. Em tal pressuposto, traz-se excertos do recurso voluntário, que muito bem expressam o entendimento dado à matéria pela Recorrente, nestes termos:

II.3. Portanto, é falsa a premissa de que o artigo 28, parágrafo 9º, letra “j”, da Lei nº 8.212/91 prevê regra de isenção tributária que deve ser interpretada literalmente (artigo 111 do CTN) com relação aos requisitos formais previstos na Lei nº 10.101/2000.

[...]

II.6. Assim, **ainda que haja irregularidade no cumprimento dos requisitos formais da Lei 10.101/2000**, como equivocadamente entendeu a decisão recorrida, **não se presume que a natureza dos pagamentos de participação nos lucros ou resultados é remuneratória** sujeita à cobrança da contribuição sobre a folha de salário. (Destaquei)

II.7. Não existe previsão legal para tal hipótese de presunção, que na verdade, é aplicada de forma disfarçada na decisão recorrida. Não há previsão no direito brasileiro para se instituir ou cobrar tributo com base em presunções, mas sim com base lei, a partir das competências previamente delineadas pela Constituição Federal.

II.8. Portanto, a presunção de que o não atendimento de certos requisitos formais da Lei 10.101/2000 implica automaticamente na natureza remuneratória das parcelas pagas aos trabalhadores é contra o direito brasileiro, ofende o princípio da legalidade, e afronta um direito constitucional fundamental dos trabalhadores, tornando inócuo o papel dos sindicatos. **Ademais, como já decidiu esse Egrégio CAREF, os critérios para fixação dos direitos de participação nos resultados previstos na Lei 10.101/2000 são exemplificativos, sendo soberana a decisão das partes:** (Destaque no original)

A despeito dessas alegações recursais, nos termos vistos precedentemente, contrariamente ao, no meu entender, equivocado juízo da Contribuinte, o tão só descumprimento dos requisitos legalmente exigidos para o gozo do reportado benefício fiscal, por si só, atribui natureza tributária a ditos rendimentos. Afinal, a PLR destinada aos empregados não integra a base de cálculo das CSP somente se *paga ou creditada de acordo com lei específica*, que, como visto, é a Lei nº 10.101, de 2000, que preceitua especificadas condicionantes. Logo, consoante expressão literal disposta no art. 214, § 10, do Decreto nº 3.048, de 1999, citadas participações, *quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos*.

Sequenciando a presente análise, tocante à operacionalização do referido plano de benefício, a Recorrente manifesta não ter descumprido as respectivas exigências previstas na Lei nº 10.101, de 2000, sob o fundamento de que, nas suas palavras, seus empregados de “nível gerencial” não foram excluídos da PLR por ela implementado, eis que a ele alçados segundo o atingimento de metas específicas. É o que se abstrai desses excertos do recurso voluntário, que passo a transcrever:

II.9. A r. decisão recorrida **incorreu no mesmo equívoco da autuação fiscal ao afirmar que o instrumento de Programa de Participação nos Resultados (PPR) excluiu os diretores e demais funcionários de nível gerencial do acordo**, pois tal conclusão baseia-se em uma interpretação dissociada do contexto fático e documental. (Destaquei)

II.10. Embora possa ter havido certa imprecisão na redação dos instrumentos de PPR o fato é que da análise da Cláusula II.8.1. e da letra f, da Cláusula II.8 infere-se que os diretores, gerentes, chefes e equivalentes. poderiam. – como de fato foram - **eleitos ao programa** com base no atingimento de metas próprias e objetivas:

#### **“II - ELEGIBILIDADE À PARTICIPAÇÃO**

*Participam do programa todos os empregados da empresa no pleno exercício de suas atividades e de forma proporcional, à razão de 1/12 por mês trabalhados, ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias trabalhados. “*

*“II. 8) Não participaram do programa os;*

*[...]*

*f) diretores, gerentes, chefes e equivalentes. )*

*(...)”*

*“II. 8.1) A empresa salvaguardando seu direito discricionário, **poderá eleger ao pagamento de prêmio à título de PPR, os empregados descritos na letra f), utilizando-se de critérios próprios** que terão base no desempenho individual e no atingimento de resultados gerais da Agfa Group, considerando os resultados positivos alcançados”.*

(Destques no original)

Na hipótese vertente, a Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse afastar minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem. Logo, amparado no §3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, o motivo que ensejou a lavratura do presente AI, foi o fato do contribuinte não ter incluído na Guia de Recolhimento do FGTS Informações à Previdência Social - GFIP, das competências abril e junho de 2004 e abril e junho de 2005, remunerações pagas a empregados do nível executivo a título de PLR -Participações nos Lucros ou Resultados, incorrendo em infração ao disposto no art. 32, inciso IV e § 5º da Lei 8.212/91 acrescentado pela Lei 9.528/97, abaixo transcrito:

#### Lei 8.212/91

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

IV - *informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)*

*§5-A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de*

*cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Incluída pela Lei 9.528, de 10.12.97)*

A referida obrigação acessória encontra-se também disciplinada no art. 22 inciso IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, conforme segue:

Decreto 3.048/99

Art.225. A empresa é também obrigada a:

*IV-informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;*

[...]

No caso concreto, a despeito de suas alegações, a empresa optou por excluir dos Programas de Participação nos Resultados dos exercícios de 2003, 2004 e 2005 os seus diretores e empregados de nível gerencial e de chefia, a teor do contido na cláusula II - Elegibilidade à Participação dos referidos PPR's.

A citada cláusula II discrimina todos os empregados participantes do programa em seus subitens II. 1 a II.7 e no **sub item II.8 determina os que não participam do programa**, como pode ser verificado de sua transcrição, já realizada pela Impugnante e aqui repetida:

**II. 8) Não participaram do programa os;**

- a) demitidos com justa causa;*
- b) empregados temporários;*
- c) contratados por período determinado;*
- d) terceiros;*
- e) representantes comerciais;*
- f) diretores, gerentes, chefes e equivalentes.**

**II. 8.1) A empresa salvaguardando seu direito discricionário, poderá eleger ao pagamento de prêmio à título de PPR, os empregados descritos na letra f), utilizando-se de critérios próprios que terão base no desempenho individual e no atingimento de resultados gerais da Agfa Group, considerando os resultados positivos alcançados.**

Constata-se portanto, que **os segurados em questão foram retirados do contexto dos Acordos de PPR's pactuados** pela atuada e Comissão de Negociação formada por representantes de seus empregados e representante indicado pelo sindicato da categoria.

**Estes segurados estão atrelados ao Programa de Bônus** (vide por exemplo, o Programa de Bônus referente ao ano de 2004, fls. 360/370), que não segue as regras dos instrumentos de Acordo de PPR que observou os comandos da lei específica e, portanto, não têm natureza de participação nos lucros ou resultados.

O Programa de Bônus foi formulado pelo estabelecimento matriz da Impugnante no exterior, de acordo com o que esclarece a Impugnante, e assim sendo não se caracteriza pela negociação e sim pela imposição de critérios eleitos pela atuada para averiguação de merecimento, o que fere o disposto no art. 2º da Lei 10.101/2000:

[...]

A documentação juntada aos autos pela Impugnante para fazer prova de que o **Programa de Bônus** tem validade e eficácia como Plano de Participação nos Resultados, veio apenas corroborar as conclusões Firmadas pela fiscalização.

Dos documentos apresentados **verifica-se que os critérios utilizados para atribuição de notas de desempenho** que tem repercussão direta no pagamento de valores a título de PLR, **carecem de objetividade**.

Ainda que contestado pela Impugnante, as Revisões de Desempenho (Performance Review), demandam avaliação subjetiva dos resultados alcançados pelos empregados em questão, conforme se verifica do item "Conclusão Geral" apresentado nesses documentos, como por exemplo:

- 1) fls. 208 : "O Herbert demonstrou um alto nível de energia e persistência para atingir as metas e acredito que ele irá atingir todas elas".
- 2) fls. 214: "Excelente trabalho na implementação do Syracuse, ..." "Gerenciou muito bem a implementação de software em grandes contas ..."
- 3) fls. 220: "Bom desempenho e resultado excelente para diversas atividades/projetos paralelos".
- 4) fls. 232: "A gerente se mostrou muito motivada frente aos desafios

Por todas as razões expostas pela Auditoria Fiscal deve ser reconhecido que o **Programa de Bônus** pago aos empregados ocupantes de cargos de diretoria, gerência e chefia não cumpre os requisitos dos §§ 1º e 2º do art. 2º da Lei 10.101/00:

[...]

O Programa de Bônus está totalmente divorciado dos Programas de PPR acordados pela empresa com seus empregados, e contrariamente ao alegado, a fiscalização não agiu ilegalmente ao verificar a clareza e objetividade das regras desse programa, pois sendo sua atividade vinculada, nos termos do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, tem o dever de proceder ao lançamento **para fins de exigir as contribuições previdenciárias devidas sobre valores integrantes do salário de contribuição**.

A legislação previdenciária determina a exclusão do salário de contribuição de valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados quando pagos ou creditados de acordo com a lei específica, nos termos do estabelecido na alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. A impugnante não apresentou provas de que as condições de pagamento da referida verba estão de acordo com os requisitos estabelecidos para que se proceda a sua exclusão do salário-de-contribuição.

Os pagamentos efetuados por liberalidade ou de forma diferenciada retiram da verba a natureza de participação nos lucros e resultados. Não obedecendo aos requisitos da lei que rege a matéria, os pagamentos efetuados não têm as características de PLR e conseqüentemente integram o salário-de-contribuição. Este também é o entendimento de nossos tribunais como se verifica dos julgados abaixo:

[...]

Desta forma a verba deve ser considerada como de natureza remuneratória, incidindo sobre ela as contribuições previdenciárias.

(Destaques no original)

#### **Da aplicação da multa**

Tendo incorrido em infração ao disposto no art. 32, inciso IV e § 5º da Lei 8.212/91 (acrescentado pela Lei 9.528/97) a autuada se sujeita à multa determinada no art. 284, inciso II e art. 373 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, vigentes à época da lavratura do Auto de Infração, conforme segue:

**Art.284.** A infração ao disposto no inciso IV do **caput** do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

*II-cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de ^Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases*

*de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)*

**Art. 373.** Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados, para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Deste modo, foi aplicada a multa no valor de R\$ 50.195,60, de acordo com o previsto no artigo 32, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/91, acrescentado<sup>1</sup> pela Lei nº 9.528/97, combinado com o artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 09/06/2003, e artigo 373 do mesmo Regulamento, vigentes à época de sua aplicação, com o valor mínimo atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 77, de 11/03/2008, publicada no DOU de 12/03/2008, correspondente a R\$ 1.254,89, conforme Demonstrativo do Cálculo da Multa Aplicada, fls. 18

Cumpra esclarecer que nos termos do § 4º, do art. 255, da IN SRP nº 3/2005, vigente à época da lavratura do presente auto de infração, não se considera os antecedentes para efeitos de gradação da multa em autos de infração relativos a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP:

*§4º Nas infrações referidas nos incisos I, II e III do art. 284, no art. 285 e nos incisos I e II do parágrafo único do art. 287, todos do RPS, a ocorrência de circunstância agravante não produz efeito para a gradação da multa; é, porém, impeditiva de sua relevação, mas não de sua atenuação, se for o caso.*

Com relação a alegação de lançamento em duplicidade nas competências 04/2004 e 04/2005, assiste razão a Impugnante, que reconheceu que os valores pagos a título de bônus/PLR com cartões de premiação tinham natureza de remuneração e os incluiu na LDC nº 37.021.494-3, conforme esclarecido no Relatório Fiscal de Diligência, fls. 639.

Em virtude da exclusão dos valores confessados em LDC e em respeito ao limite estabelecido pelos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, em sede de diligência, a fiscalização analisou a multa aplicada concluindo que: *"Como as contribuições devidas após as exclusões continuam superiores ao limite máximo, de acordo com a faixa de segurados da empresa, o valor de R\$ 50.195,60 permanece inalterado"*. Apresenta demonstrativo às fls. 638.

#### Da aplicação da multa mais benéfica

Requer a Impugnante, a aplicação das alterações introduzidas na Lei nº 8.212/91 pela Medida Provisória nº 449, de 3/12/2008, convertida na Lei 11.491, de 27/05/2009, no que se refere ao cálculo da multa, pelo que entende que esta deve ser reduzida ao valor de R\$ 500,00 em respeito ao disposto nos artigos 32, inciso IV, art. 32-A, *caput*, inciso I e § 3º.

Ocorre que somente nos casos em que foi adimplida a obrigação principal, tendo havido, no caso, somente descumprimento da obrigação acessória (não declaração ou declaração com omissões), a legislação alterada determina a aplicação de multa prevista no artigo 32-A, da Lei nº 8.212/1991.

Assim, nos casos em que houve "falta de pagamento ou recolhimento" e "falta de declaração ou declaração inexata", a legislação alterada determina a aplicação da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 que remete à aplicação do disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 na redação da Lei nº 11.488/07.

No caso em tela, o cálculo da multa aplicada foi realizado com base na legislação vigente à época de sua lavratura, e portanto, há que se verificar acerca da retroatividade benigna da lei, conforme se depreende do disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito.

*Art. 106 — A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*(...)*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Porém, é preciso que se observe que a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à MP nº 449/2008, é definida conforme a fase processual do lançamento tributário em que o pagamento é realizado. Dessa forma, somente no momento do pagamento é que a multa mais benéfica pode ser quantificada, razão pela qual deve ser aplicada a legislação mais benéfica ao contribuinte, no momento de eventual pagamento do débito parcelamento ou inscrição em Dívida Ativa.

#### **Descumprimento de obrigação acessória (CFL-68)**

Vale consignar que dita autuação teve por motivação o descumprimento do dever instrumental da Recorrente apresentação a GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, exatamente como estabelece o art. art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97, c/c os arts. 225, inciso IV, § 4º, e 284, inciso II, do Decreto 3.048/99, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

[...]

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

[...]

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

Decreto 3.048, de 1999:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

[...]

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

[...]

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

Nesse pressuposto, não há de se confundir o descumprimento da obrigação principal com este da obrigação acessória, eis que institutos distintos, legalmente previsto. Logo, mantém-se exatamento o decídio na origem.

### **Vinculação jurisprudencial**

Como se há verificar, a análise da jurisprudência que o Recorrente trouxe no recurso deve ser contida pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, o Recorrente dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

#### **Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:**

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

#### **Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:**

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

## Conclusão

Ante o exposto, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz