



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.008244/2008-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.997 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2021
Recorrente BAHIANA DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 31/01/2003, 31/01/2004, 31/01/2005

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTE DO EMPREGADO. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA.

Sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao segurado empregado incide contribuição previdenciária a cargo do empregado, sendo obrigação da fonte pagadora proceder à retenção/desconto e repasse de tais contribuições para a seguridade social.

A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, uma vez detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, cabe à autoridade tributária proceder ao lançamento, com os devidos acréscimos legais.

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.

Havendo recolhimento antecipado, o prazo decadencial relativo ao cumprimento de obrigação principal será de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração (Súmula CARF nº 99).

REGIMENTO INTERNO DO CARF. § 3º ART. 57. APLICAÇÃO

Presentes na peça recursal os argumentos de defesa já explicitados por ocasião do oferecimento da manifestação de inconformidade ou impugnação, que foram claramente analisados pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL OPORTUNO. NÃO APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser produzida no início da fase litigiosa (impugnação), considerado o momento processual oportuno, precluindo o direito do sujeito passivo de fazê-lo posteriormente, salvo a ocorrência de qualquer das hipóteses que justifiquem sua apresentação posterior.

PERÍCIA. CONHECIMENTO TÉCNICO ESPECIALIZADO. SUBSTITUIR PROVA DOCUMENTAL. PRESCINDÍVEL. (SÚMULA CARF Nº 163).

A perícia, pela sua especificidade, não tem a faculdade de substituir provas que poderiam ser produzidas pela contribuinte com a juntada de documentos aos autos no momento oportuno. Assim, o pedido de perícia será indeferido se o fato a ser provado não necessitar de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador. 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 (Súmula CARF nº 163).

PROCESSUAIS NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235, de 1972 e comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo e tampouco cerceamento de defesa.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. NÃO CONHECIMENTO.

Não compete ao Carf pronunciar-se sobre a representação fiscal para fins penais (Súmula Carf nº 28).

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

SUSTENTAÇÃO ORAL. REGIMENTO INTERNO DO CARF - APLICAÇÃO ART. 57, § 1º.

A publicação da pauta de julgamento no Diário Oficial da União e a divulgação no sítio do CARF na Internet, será feita com, no mínimo, 10 dias de antecedência da data do julgamento, devendo a parte ou seu patrono acompanhar tais publicações, podendo, então, proceder à apresentação de memoriais ou, na sessão de julgamento respectiva, efetuar sustentação oral, sendo responsabilidade unilateral da autuada tal acompanhamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para reconhecer a decadência do lançamento no que se refere à

competência 01/2003. Votou pelas conclusões o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros e Martin da Silva Gesto.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Sônia de Queiroz Accioly, Samis Antônio de Queiroz, Martin da Silva Gesto e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão n.º 16-35.923 – 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (DRJ/SPI) (e.fls. 2331/2375), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, relativa ao lançamento consubstanciado no Auto de Infração (AI – DEBCAD) - n.º 37.172.272-1, de 15/12/2008, no valor original consolidado de R\$ 1.542.205,69, com ciência pessoal em 19/12/2008, por intermédio de representante legal do sujeito passivo.

Consoante o “Relatório do Auto de Infração AI N.º 37.172.272-1”, elaborado pela autoridade fiscal lançadora (e.fls. 16/26), o lançamento refere-se às contribuições sociais dos segurados empregados destinadas à Seguridade Social, que deveriam ser arrecadadas pelo empregador, mediante desconto, incidente sobre a respectiva remuneração. A autuação decorre da constatação, pela fiscalização, de que o sujeito passivo efetuou pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) em desconformidade com a legislação pertinente, com especial destaque para a Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000. Tais pagamentos, a título de PLR, não foram incluídos pela autuada na base de cálculo das contribuições, entretanto, por não atenderem aos preceitos normativos legais, foram considerados pela autoridade lançadora como componentes do salário de contribuição, sendo efetivada a presente autuação. O lançamento correspondente às PLR de janeiro/2003, janeiro/2004 e janeiro/2005. As principais constatações da autoridade fiscal, que motivaram o lançamento, encontram-se assim especificadas no Relatório:

1. O presente relatório é parte integrante do AUTO DE INFRAÇÃO (AI) N.º 37.172.272-1 e tem por objeto a narrativa do fato ocorrido e verificado na ação fiscal, que ensejou o lançamento fiscal em referência.

(...)

4. A Constituição de 1988 no seu artigo 7º, inciso XI prevê:

(...)

5. Paralelamente, a Lei 8.212/91, artigo 28, parágrafo nono, "j", exclui a Participação nos Lucros ou Resultados como base de incidência, mas apenas quando paga ou creditada de acordo com a legislação específica, que é exatamente a Lei n.º 10.101, de 19/12/2000, que 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.

6. Os fatos geradores das contribuições ocorreram com o pagamento de valores classificados como Participação nos Lucros, mas sem possuir as premissas básicas previstas na lei 10.101/00 abaixo transcrita:

(...)

7. Para que o segurado empregado tenha direito à PLR não há necessidade de lucro por parte da empresa, podendo ser paga em função de um resultado, que não é o resultado operacional previsto na DRE. O resultado, conforme previsto na Lei n.º. 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.**

8. Assim sendo, a lei estabelece para a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, entre outras, as seguintes condições:

a) **A PLR deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos escolhidos pelas partes de comum acordo** (I - Comissão escolhida pelas partes, integrada também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; II — Convenção ou acordo coletivo);

b) 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.**

c) **O instrumento de acordo celebrado deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.**

9. No presente caso não foram cumpridos esses requisitos conforme demonstrado a seguir.

10. Nos acordos apresentados verificou-se que a empresa previa que o PLR de cada exercício seria pago em duas parcelas, a primeira em agosto do próprio ano e a segunda parcela em fevereiro do ano seguinte. Assim, no período fiscalizado houve o pagamento da segunda parcela do PLR do ano base de 2002 (02/2003), as duas parcelas dos exercícios de 2003 e 2004 e a primeira parcela do PLR do ano de 2005 (08/2005).

11. Em relação à obrigação do PLR ser "**objeto de negociação entre a empresa e seus empregados**", o pagamento referente ao ano base de 2002, que teve o pagamento de uma parte dos seus valores em 02/2003, e o PLR do ano base de 2003, com pagamentos realizados principalmente em 08/2003 e 02/2004, não foram objeto de qualquer negociação, uma vez que não foram apresentados pela empresa os Acordos relativos ao PLR destes exercícios.

12. Especificamente em relação ao PLR do ano base de 2002 e 2003 não resta dúvida que os pagamentos ocorreram em desacordo com a legislação específica, uma vez que mesmo após ser intimada por meio do Termo de Início da Ação Fiscal — TIAF a empresa não apresentou os Acordos referente ao PLR destes exercícios só podendo-se chegar à conclusão que estes pagamentos foram feitos sem nenhuma negociação entre a empresa e seus empregados na forma estabelecida pela lei.

13. Foi apresentado pela empresa apenas os Acordos Coletivos firmados pela empresa com os respectivos Sindicatos, sendo que nesses Acordos Coletivos não há a previsão das metas e valores para pagamento da PLR, existem apenas cláusulas precárias usadas para tentar formalizar os valores que seriam pagos, na maioria dos casos apenas citam a participação nos lucros sem estabelecer nenhuma regra.

14. Estes Acordos Coletivos de 2002/2003 tiveram vigência entre 01/09/2002 a 31/08/2003, mas não cumprem nenhum dos requisitos da legislação, por exemplo, o Acordo Coletivo assinado em 01/09/2002, abrangendo as filiais Feira de Santana, Ilhéus, Itabuna, Juazeiro, Barreiras e Vitória da Conquista não tem nenhum efeito legal em relação ao PLR porque não determina nenhuma meta e nem valores a serem pagos.

15. Em adendo ao Acordo foi estabelecido a antecipação de 20% do PLR do segundo semestre e que o percentual total de PLR garantido aos funcionários para o ano de será

de 80% sobre os valores definidos em Acordo de Programa de PLR, ou seja, além de não estabelecer metas o Acordo fala em um percentual garantido de 80% independente de qualquer atendimento das metas que seriam estabelecidas no Acordo de PLR, sendo que não foi apresentado nenhum Acordo de PLR para este período.

16. Por si só este acordo já demonstra a ilegalidade do PLR pago pela empresa uma vez que além de não estabelecer nenhuma regra já garante um mínimo de 80% do salário como pagamento de PLR.

17. Nenhum dos outros Acordos Coletivos referente as outras filiais estabeleceu qualquer regra com relação ao PLR, somente era previsto que seria realizado o pagamento mediante regras próprias a serem acordadas posteriormente, mas não foi entregue nenhum Acordo estabelecendo essas regras.

18. Sendo fato que os Acordos Coletivos não estabeleciam nenhuma meta ou condição para o PLR, fica evidente que os valores pagos foram calculados alheios a qualquer negociação para prever regras claras e objetivas que deveriam ser cumpridas para que ocorresse o pagamento do PLR, ou seja, estes pagamentos não possuem as características mínimas para serem classificados como PLR.

19. Por sua vez, com relação ao PLR dos exercícios de 2004 e 2005 a empresa não entregou nenhum dos Acordos Coletivos de 2003/2004 (abrangência de 01/09/2003 a 30/08/2004), por sua vez os Acordos Coletivos 2004/2005 (01/09/2004 a 31/08/2005) também não estabeleceram nenhuma meta ou valor, apenas citaram a existência do PLR que estaria sujeito às regras negociadas posteriormente.

20. Porém, diferente dos anos anteriores, foram entregues os Acordos de Participação dos Trabalhadores nos Resultados da Empresa de 2004 e 2005, no entanto, estes Acordos referentes ao PLR não abrangem todas as filiais em que houve a previsão no Acordo Coletivo, como as de Natal, Joao Pessoa, Jabotão e Aracaju.

21. O Acordo de Participação dos Trabalhadores nos Resultados da Empresa de 2004 e 2005 foram firmados entre a Empresa e a "Comissão de Empregados integrada por representantes do sindicato da categoria profissional respectiva", mas mesmo intimada para tanto **a empresa não apresentou a ata de constituição da comissão e as respectivas atas das reuniões.**

22. Os acordos abrangem só os empregados lotados nos estabelecimentos Feira de Santana, Ilhéus, Itabuna, Mataripe, Salvador, Maceió e Juazeiro. Apesar disso há o pagamento para os Diretores que estão lotados na matriz em São Paulo, Capital, pela documentação apresentados não foi possível verificar se existia o pagamento para outros empregados lotados em outras filiais não previstas uma vez que a planilha apresentada listava a filial em que o empregado trabalhava atualmente, podendo ter sido transferido depois do pagamento da PLR.

23. Mesmo existindo um acordo sobre o PLR entre a empresa e a Comissão de Empregados para os anos de 2004 e 2005, este não cumpriu as exigências previstas em lei e assim sendo este pagamento foi considerado como salário de contribuição:

24. Como já mencionado, o Acordo não abrange todas as filiais, houve o pagamento de PLR para empregados em filiais não abrangidas pelo Acordo e a empresa não apresentou a ata de constituição da comissão e atas das reuniões para que fosse verificado se o PLR foi de fato objeto de negociação entre a empresa e seus empregados.

25. Além disso, **os Acordos de PLR não cumprem com o segundo requisito previsto em lei, ou seja, 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.**

26. Os Acordos estabelecem 04 metas: Rentabilidade, Segurança, Qualidade e Produtividade, mas essas metas não estão claramente estabelecidas no acordo, por exemplo, em relação à meta de Segurança está previsto que se levarão em conta os

Acidentes de Trabalho e com veículos, mas não determina qual número equivale ao Resultado Mínimo, Esperado e Superior ao Esperado.

27. O mesmo ocorre com as outras metas, não se estipula no acordo quais os resultados são os esperados, o Acordo apenas fala que "os percentuais salariais serão apurados pelos indicadores de performance (atingimento das metas estabelecidas) Esperado e Acima", **conforme tabela...**. No entanto, esta tabela não é parte integrante do Acordo **tornando assim impossível qualquer aferição do cumprimento do acordo, ou seja, há uma total impossibilidade de demonstrar a metodologia de cálculo das metas e das verbas pagas.**

28. Assim, não é possível realizar o acompanhamento das metas e apesar da previsão da divulgação mensal das metas alcançadas **a empresa não entregou nenhuma das Planilhas de Metas e Aferição do Cumprimento destas metas do PLR**, impossibilitando a verificação por parte da fiscalização se o acordo foi cumprido e pago conforme pactuado ou se houve o pagamento de PLR mesmo sem o cumprimento de nenhuma meta.

29. Não existe planilha de cálculo que componha e explique os valores pagos que se relacione à fixação de direitos previstos no acordo. Desconhecendo os requisitos para alcançar este pagamento, ou mesmo o que deveriam fazer para receber o PLR, como poderiam os empregados aumentar produtividade ou lucros?

30. Por último, o Acordo também não possui o terceiro requisito exigido em lei, ou seja, **o instrumento de acordo celebrado deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores**, apesar de intimada para tanto **a empresa não apresentou a comprovação do arquivamento destes acordos o que por si só já torna o pagamento de PLR irregular.**

31. Sem o cumprimento dos requisitos básicos da lei, estes valores são a simples mudança de nomenclatura do sistema de bonificação da empresa, no presente caso não foi possível verificar se houve a substituição de valores antes classificados como prêmios/comissões/bônus utilizando a rubrica de Participação nos Lucros, pois a empresa não apresentou Acordos/Programas de Bônus/Prêmios/Comissões ou Gratificações anteriores ao PLR.

32. É importante ressaltar que é inerente à função de Auditor fiscal identificar se a real intenção do legislador esta sendo seguida. O Art. 1º da Lei versa que: "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. 70, inciso XI, da Constituição."

33. O legislador visa dar direito ao trabalhador de usufruir os resultados **preestabelecidos** alcançados e **devidamente aferidos de acordo com uma produtividade/critério negociado com a empresa**. Não se incentiva produtividade se nada foi requisitado aos empregados.

34. Aplica-se também em matéria previdenciária o Princípio da Primazia da Realidade, que demonstra que a simples classificação desta verba como participação nos resultados, sem a devida obediência as Leis 8.212 e 10.101, não a transforma em verba não incidente.

35. Além de não cumprir os requisitos básicos da lei 10.101/00, o próprio acordo estipula que os "Critérios de participação e valores aplicáveis aos gerentes e diretores serão determinados pelo acionista", ou seja, para os gerentes e diretores não há sequer nenhuma regra prévia estipulada em acordo, deixando margem para total subjetividade no pagamento, inclusive em relação aos valores.

36. A empresa não apresentou as 10 Pastas de Empregados/Maiores Salários conforme solicitado, mas só pelos valores pagos foi possível se verificar que a empresa se utilizava do PLR para efetuar pagamento de passe/luvas de executivos.

37. Por exemplo, de acordo com a planilha apresentada foram paga luvas para Luís Antônio Malheiros Meloni em 11/2005, mês da sua rescisão, no valor de **R\$**

354.960,00. Também foram pagas luvas para Celso Simões Vinhas em 04/2004, no valor de 101.936,80, sendo que a data da sua rescisão foi 30/01/2004.

38. Já em 03/2005 foram pagos valores altos para os diretores da empresa, **valores que chegaram a mais de 740 mil reais para apenas um dos diretores**, estes valores foram para os diretores da empresa, todos lotados no estabelecimento da matriz e que não foram objeto de nenhum acordo.

39. Em 03/2004 também foram pagos valores aos diretores que chegam a mais de 350 mil reais para apenas um dos diretores, o mesmo aconteceu em 03/2003 com valores de mais de 510 mil reais para apenas um segurado.

40. Estes pagamentos além de não possuírem a característica de PLR demonstram a seletividade no pagamento do PLR por parte da empresa, há uma clara diferença entre os valores pagos aos empregados em relação aos diretores.

41. Assim, diante do exposto deste relatório, concluo pelo lançamento do débito já que, estes valores foram pagos sem as características legais necessárias à Participação nos Lucros.

42. A empresa deixou de entregar diversos documentos solicitados como os arquivos digitais da folha de pagamento e contabilidade, Livros Diário e Razão, todas as Folhas de Pagamento em que houve o pagamento de PLR, Planilhas de Metas e Aferição do Cumprimento destas metas do PLR etc.

43. Em razão da não apresentação da documentação solicitada **o débito foi aferido considerando-se como base de cálculo os valores presentes na DIPJ**, além disso, diante da impossibilidade do cálculo individual da contribuição descontada dos segurados pela não entrega dos documentos necessários foi aferida esta contribuição com a alíquota mínima de 8%.

(...)

DOCUMENTOS/ELEMENTOS EXAMINADOS:

46. Foram examinados, entre outros, os seguintes documentos: Acordos Coletivos, Acordo de Participação dos Trabalhadores nos Resultados da Empresa, Folha de pagamento referente ao PLR de alguns meses apresentados, DIPJ etc.

(...)

LEVANTAMENTOS QUE COMPÕEM O LANÇAMENTO

59. Fazem parte deste AI os seguintes levantamentos:

- Levantamento "PLR": engloba os lançamentos referentes aos pagamentos de PLR em desacordo com a lei, considerados como salário de contribuição pelos fatos já descritos.

(...) *(destaques são do original)*

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou impugnação do lançamento, documento de e.fls. 87/138, onde alega preliminarmente a ocorrência de vícios formais ou mesmo substanciais, insanáveis, que acarretariam a nulidade do lançamento, nos seguintes termos: “... *no Auto de Infração há vários vícios formais ou mesmo substanciais, insanáveis, que acarretam sua nulidade, na medida em que utiliza dispositivo legal vigente, contudo, lavra o auto de infração baseado na legislação revogada; emite representação fiscal para fins penais sem previsão legal para tanto, eis que revogada, bem como sem motivação para tanto; exige pagamentos de valores cujo período resta decaído, já que trata de fatos geradores ocorridos há mais de 05 (cinco) anos da lavratura do auto de inação e com mais de 05 (cinco) anos até mesmo do início da fiscalização, conforme adiante será melhor explicado e houve relato pela D. fiscalização de período de apuração de PLR equivocado.*” Em continuidade, afirma acostar aos autos documentos probatórios que demonstram que os valores pagos no período objeto da autuação, ainda não decaído, apresentariam todas as condições/requisitos para caracterização como pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados, devendo ser

afastada a prática de sonegação fiscal; ou mesmo, se não caracterizados como PLR, os pagamentos devem ser declarados como não sendo remuneração/salário já que seriam aleatórios e não habituais. A peça impugnatória encontra-se distribuída nos seguintes tópicos/subtópicos: a) Da flagrante desobediência aos requisitos legais do processo administrativo atualmente vigente - Decreto n.º 70.235/72 (Lei n.º 11.457/2007) - impossibilidade, de ampla defesa e do contraditório; b) Documentos utilizados para instrução do auto de infração, legalmente inexistentes (norma revogada) e, portanto, estranhos ao processo administrativo; c) Vícios formais do documento denominado IPC; d) Vícios formais do documento acostado ao auto de infração, denominado relatório do auto de infração; e) Do documento denominado termo de arrolamento de bens - TAB; f) Do documento denominado representação fiscal para fins penais - RFFP; g) Da inconsistência das orientações relativas ao pagamento, parcelamento e apresentação de defesa; h) Da tempestividade da Impugnação; i) Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário e suspensão dos procedimentos penais; j) Da apuração equivocada dos procedimentos relativos ao PLR, bem como com relação aos pagamentos efetivados - vício de forma que acarreta erro no cálculo dos juros e na contagem da decadência - anulação do Auto de Infração; k) Da decadência de parte do lançamento - vício insanável - nulidade do Auto de infração - Pagamentos efetivados - Aplicação do art. 150, §4º do CTN; l) Da tentativa de defesa em relação, única e exclusivamente, do mérito; m) Do mérito - das provas apresentadas na fiscalização e aquelas ora complementadas; n) Dos mecanismos utilizados para aferição dos resultados e consequente pagamento do PLR, ora comprovados pela empresa; o) Da lei n.º 10.101/00 como medida meramente protetiva; p) Do PLR como pagamento desvinculado da remuneração e da ausência de habitualidade; q) Da necessidade de afastamento da Taxa Selic; r) Da descaracterização da sonegação fiscal - inexistência de dolo, fraude ou simulação. Ao final, a então impugnante protesta pela juntada de documentos, em virtude da impossibilidade de sua apresentação oportuna, por suposto/alegado motivo de força maior, assim como pela realização de diligência/perícia e requer a declaração de nulidade da autuação, ou caso vencida em tal requerimento, o julgamento pela improcedência do Auto de Infração.

Antes de ser levado a apreciação, à vista dos argumentos expendidos pela então impugnante e documentos apresentados, entendeu a autoridade julgadora de piso pela conversão do julgamento em diligência, solicitando que a fiscalização se manifestasse a respeito de determinados tópicos da defesa apresentada, tudo conforme o Despacho n.º 100 - 12ª Turma da DRJ/SPOI, de 06/08/2009 (e.fl.s. 2267/2269). Em atenção à diligência solicitada, foi elaborada, pela autoridade fiscal lançadora, a Informação de e.fl.s; 2271/2274.

Instada a se manifestar quanto aos termos da diligência, a contribuinte apresentou as contrarrazões de e.fl.s. 2277/2278, onde ratifica o pedido de análise dos documentos juntados na via impugnatória, principalmente aqueles que caracterizam os pagamentos efetivados como participação nos resultados (elencados nas normas protetivas dos trabalhadores, documentos internos, procedimentais para aplicação, apuração e pagamento da PLR, os Acordos Coletivos de Trabalho e os Acordos de participação nos resultados firmados pela Empresa, as reuniões para estipulação de metas e resultados). Documentos que entende não deixarem dúvidas de que teria havido total preocupação da empresa na aplicação da legislação vigente sobre o PLR, ocasionando a formação de comissões; treinamento dos gestores para aplicação das avaliações, tudo pautado por meio de regras claras e objetivas, exteriorizadas mediante treinamentos e reuniões realizadas, Reitera também o pedido de nulidade do auto de infração, considerando todos os vícios formais: elencados na Impugnação.

Retornados os autos para julgamento, a impugnação foi considerada tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, não obstante, foi julgada improcedente, sendo mantido integralmente o crédito tributário lançado e exarada a seguinte ementa:

LEGALIDADE. NOVO PROCEDIMENTO FISCAL. INDEFERIMENTO. É válido, e não dá causa a novo procedimento fiscal, o Auto de Infração que permite ao sujeito passivo impugná-lo com apresentação de defesa em que discute farta e extensamente vários aspectos do lançamento fiscal, demonstrando pleno conhecimento das causas que motivaram a autuação.

AUTO DE INFRAÇÃO. INSTRUÇÃO. ANEXOS INTEGRANTES. AMPLA DEFESA. GARANTIA. É apropriado, e não dá causa a nulidade do Auto de Infração, instruí-lo com anexos que fornecem ao sujeito passivo informações detalhadas a respeito do procedimento fiscal, propiciando-lhe adequada análise do lançamento fiscal e, por consequência, o pleno exercício do direito do contraditório e da ampla defesa.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. MULTA. VÍCIO FORMAL. INOCORRÊNCIA. Sobre as contribuições devidas à Previdência Social, objeto de lançamento de ofício, incide a multa prevista no art. 35, inc. II, alínea "b" da Lei nº 8.212/91 na redação vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, cujo percentual é definido conforme a fase processual do lançamento tributário, aplicando-se a legislação mais benéfica ao contribuinte, no momento de eventual pagamento do débito, parcelamento ou inscrição em Dívida Ativa.

SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. DEVER DE OFÍCIO. É dever dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, sob pena de responsabilidade funcional, formalizar Representação Fiscal para Fins Penais sempre que no exercício de suas atribuições verificarem, em tese, a ocorrência de conduta típica definida em lei como crime contra a Seguridade Social.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO. INTENÇÃO DO AGENTE. IRRELEVÂNCIA. A obrigação tributária do sujeito passivo não pode ser público ou interpretação própria da legislação, vez que no Direito Tributário, via de regra, a responsabilidade por infrações à legislação fiscal é de ordem objetiva, pois independe da vontade do agente ou responsável.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPUGNAÇÃO. EFEITO SUSPENSIVO. A impugnação tempestiva do processo administrativo fiscal suspende a exigibilidade do crédito tributário.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. APURAÇÃO. RETIFICAÇÃO. DILIGÊNCIA FISCAL. INDEFERIMENTO. Confirmado pelo sujeito passivo a não exibição de todos os documentos fiscais e contábeis de interesse da auditoria fiscal, bem como a ausência de sua apresentação quando da impugnação do lançamento, inexistente motivação para o deferimento de diligência fiscal ou qualquer retificação dos valores apurados.

O pedido para realização de diligência e perícia desacompanhado de elementos convincentes de prova quanto à alegada ocorrência de tributação indevida, e da formulação dos quesitos relativos aos exames desejados, bem como da indicação e qualificação do perito eleito pelo sujeito passivo, deve ser indeferido.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. Em se tratando de lançamento de ofício de contribuições não declaradas e não recolhidas, aplica-se o disposto no inc. I, do art. 173 do Código Tributário Nacional, que determina o prazo de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, para formalização do crédito tributário.

SUJEITO PASSIVO. EXIBIR DOCUMENTOS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das correspondentes obrigações perante a seguridade social, devem ficar arquivados na empresa e à disposição da fiscalização até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram.

ACORDO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EXONERAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS. A ausência de tributação sobre parcelas pagas a segurados obrigatórios da Previdência Social a título de Participação nos Lucros ou Resultados da empresa condiciona-se a comprovação pelo sujeito passivo do cumprimento de todos os requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000 para efetivação destes pagamentos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRAZO. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO VENCIDO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Os créditos tributários vencidos, e ainda não pagos, por força de lei, devem ser acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC).

SUJEITO PASSIVO. DOMICÍLIO FISCAL. INTIMAÇÃO. As intimações ao sujeito passivo são feitas somente no domicílio fiscal eleito por ele junto à Administração Tributária, pertencendo à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária DERAT jurisdicionante do contribuinte a competência para intimação de acórdão emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi interposto recurso voluntário (e.fls. 2382/2410), onde a autuada reitera os argumentos de defesa apresentados na impugnação, apresentando preliminares de nulidade, assim como, as mesmas questões de mérito, reforçando ainda o requerimento para realização de perícia. Também suscita nulidade do julgamento de piso, por suposta ausência de fundamentação da decisão.

São assim, apresentadas preliminares de nulidade por suposta inobservância, ou ausência, de requisitos formais do Auto de Infração e do devido processo legal, subdividida nos seguintes itens: “II.1.1 - *Da flagrante desobediência aos requisitos legais do processo Administrativo atualmente vigente — Decreto Nº 70.235/72 com a utilização de legislação revogada (Lei Nº 11.457/2007) –VÍCIO INSANÁVEL - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO*” e “II.2 - *DA FALTA DE BASE DE CÁLCULO - PLANILHA INEXISTENTE*”. Nessa linha, alega a recorrente vício insanável, sob argumento de que o Auto de Infração deveria ter sido lavrado nos moldes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, já que a fiscalização teria se iniciado em junho de 2008 e o artigo 25, da Lei nº 11.457/2007, previu que a partir de 01/04/2008, os autos de infração deveriam respeitar os preceitos contidos no referido Decreto nº 70.235/72. Situação essa que afirma não ocorrida e sim tendo lavrada a autuação com base na legislação da Receita Previdenciária, revogada pela Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Afirma ainda que não se vislumbra, nos autos, nenhuma tabela/cálculo ou demonstrativo/apuração das bases de cálculo. Sendo que o Auditor Fiscal menciona no Relatório que as bases de cálculo estão discriminadas nos anexos, mas que, verificando todas as folhas não é encontrado nenhum anexo com essas bases de cálculo. Dessa forma, entende que, não encontrando nos autos a forma como foi apurada a base de cálculo dos autos, não poderia assim exercer corretamente o seu direito a ampla defesa, pois não poderá contestar adequadamente os cálculos efetuados, e se estariam corretos. Complementa que: “*Se o Auditor menciona ter feito a apuração por meios indiretos, utilizando para tanto a DIPJ, deveria ter anexado aos autos as "telas espelhos" dessas declarações, bem como uma tabela com estes valores onde foi aplicada a*

Defendendo a manutenção do débito fiscal. Encontram-se as alegações da D. Relatora para que os pagamentos efetivados a título de PLR sejam considerados como fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Argumentou genericamente a D. Relatora que nos termos do artigo 28, § 90, alínea "j" da Lei 8.212/91 a participação nos lucros ou resultados só não terá natureza jurídica salarial e não integrará o salário contribuição se for paga em conformidade com o disposto na Lei nº 10.101/2000

Diante dos sobreditos preceitos, analisando a legislação confrontando-a com os motivos elencados pela D. Relatora para defesa da manutenção do auto de infração que arbitra a incidência das contribuições previdenciárias aos pagamentos realizados em 2004 pela ora Recorrente a título de PLR, lançaremos os seguintes contra-argumentos:

DOS REQUISITOS DA LEI 10.101/2000

A D. Relatora declarou que "para que as parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados da empresa não integre o salário de contribuição estas devem atender às disposições contidas na, Lei nº 10.101/2000...".

Contudo, conforme será enfrentado em linhas adiante e lembrado, mediante menção dos documentos acostados com a Impugnação apresentada, os valores pagos pela ora Recorrente a título de PLR respeitaram os trâmites da legislação (Lei 10.101.2000), sendo previamente pactuados entre as partes - empresa e empregados e são fruto das metas estipuladas e alcançadas.

DOS DOCUMENTOS ACOSTADOS NA IMPUGNAÇÃO

Em que pese em vários momentos a Julgadora mencionar, que não foram juntados todos os documentos necessários ao correto entendimento do PLR da recorrente, temos que esse argumento não se sustenta.

A auditora fiscal e a julgadora de primeira instância entendem que não foi apresentado documento essencial. No entanto, esse documento não se demonstra essencial para entender o PLR da empresa.

O documento que eles reputam essencial, o razão e balanços, são documentos contábeis utilizados para gerar a declaração da empresa.

Ou seja, no final, a declaração que realmente importa é a DIPJ, que é a consolidação da contabilidade da empresa, sendo que essa sim o Fiscal teve acesso e utilizou como base de cálculo.

Na oportunidade que lhe cabia, a Recorrente apresentou 12 volumes de documentos que comprovam que o seu PLR era pago nos estritos termos da lei reguladora.

No entanto, nenhuma "vírgula" desses documentos foram analisados. Tanto na conversão em diligência, quanto na análise do julgamento.

Assim, os documentos que realmente importam para verificar os requisitos do PLR foram juntados na impugnação e agora iremos demonstrar através da análise deles.

Vejamos.

Para não restarem dúvidas, reforçemos os documentos acostados à impugnação, aqueles que comprovam o acordo inter partes de regras pré determinadas (pré-estabelecidas), os objetivos as formas e meios para atingir-se o lucro, bem como a porcentagem individual que lhe é devida:

Filiais	Pagamento em Fev/05			
	(i) acordo	(ii) Participação prévia	(iii) metas	(iv) folha
Salvador	1094/1107	Fls. 316/340	fls. 1161/1173	fls. 1108/1160
Aracajú	1094/1107	Fls. 316/340	fls. 395/398	fls. 460/464
Maceió	fls. 1094/1107	Fls. 316/340	fls. 390/395.	fls. 511 a 523
Nordeste	fls. 1094/1107	Fls. 316/340	fls. 1229/1254	fls. 1255/1269
Mataripe	fls. 1094/1107	Fls. 316/340	fls. 1270/1275	fls. 1276/1284
Ilhéus	fls. 1094/1107	fls. 316/340	fls. 1285/1290	fls. 1291/1298

Diante do quadro acima exposto, o qual auxiliará os D. Julgadores a formarem uma linha de raciocínio precisa e lógica sobre as fases do "processo" de PLR da empresa, ora Requerente, temos algumas considerações a serem feitas:

Foram fixados Acordo Coletivo de Trabalho entre empresa (matriz e filiais no território Nacional) e Sindicatos, todos estão devidamente assinados e encontram-se nas fls. 316/340.

Os sobreditos Acordos Coletivos indicam, em sua grande maioria na cláusula 3ª que o **programa de participação dos trabalhadores** nos resultados da empresa será realizado com data prévia demarcada e precedida por COMISSÃO de empregados eleitos integrada pelo sindicato que se carregarão da definição dos critérios da aplicabilidade do Programa.

Nesse sentido, registre-se os documentos que comprovam o cumprimento pela empresa, ora Recorrente da Lei 10.101/2000:

(I) Pagamento em Fev/2004

ACORDO DE PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS RESULTADOS DA EMPRESA - 2002/2003

Localização nos autos: fls. 1.468 - 1474 ,,

Abrangência — estabelecimentos da ora Recorrente em Itaigara, Campinas de Pirajá, Mataripe, Ilhéus, Itabuna, Juazeiro, Feira de Santana, Aracaju, Suape, Guararapes e Caucaia (Cláusula 3ª) .

Período compreendido — pagamento em 15 de agosto de 2002 a 15 de fevereiro de 2003 (Cláusula 2ª)

Conteúdo - apresentação das Metas (rentabilidade, segurança qualidade e produtividade) periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão + Anexo I

Partes - comissão de empregados, sindicato e empresa

Obs.: saliente-se que o acordo foi celebrado entre as partes - empresa e empregados, com a intermediação do Sindicato.

ANEXOS I

Localização nos autos: fls. 1351(metas estabelecimento Ceará); fls.,1411 (metas estabelecimento Nordeste); 2

conteúdo - aclara o Acordo do PLR firmado, mediante apresentação de mecanismos de

aferição — índices de produtividade, qualidade ou lucratividade.

Com base nos anexo I de cada estabelecimento da Recorrente, há a aferição dos seguintes fatores para atendimento das metas para pagamento do PLR:

(...)

Como mencionado no tópico "dos fatos" a Recorrente é empresa atuante na distribuição de GLP. A grande maioria dos empregados trabalha em bases de venda e distribuição, portanto, entenderam as partes (empregados e empresa) por bem pactuarem os fatores de **rentabilidade, segurança, qualidade e produtividade para aferição da PLR dos empregados.**

DAS REGRAS CLARAS E OBJETIVAS - PREVIAMENTE FIXADAS

Sobre a rentabilidade, apesar da julgadora não entrar nesse mérito, iremos adotar o que a Autoridade Fiscal disse no item 26 (fls. 18 dos autos) - essas metas não estão claramente estabelecidas no acordo", ela (rentabilidade) está diretamente relacionada com o EVA Global (peso na PLR de 0%), o EBITDA Global (empresa - matriz e estabelecimentos - peso na PLR de 10%), do Agrupamento (estabelecimento filial peso na PLR de 15%) e do Micromercado (gerência a que se subordina - peso na PLR de 25%).

Por sua vez ressalte-se o EBITDA trata-se do lucro obtido, subtraindo-se os juros, impostos, depreciação e amortização.

Apurando os anexos I - fls. 1351 (metas estabelecimento Ceará); fls. 1411 (metas estabelecimento Nordeste, a RENTABILIDADE TEM PESO IGUAL A 50 (cinquenta) PONTOS DO TOTAL DA PLR A SER PAGA, enquanto os demais requisitos: SEGURANÇA, QUALIDADE E PRODUTIVIDADE, APRESENTAM, JUNTOS O PESO RESTANTE DAS METAS DA PLR, OU SEJA DE 50 (CINQUENTA) PONTOS.

O cálculo do PLR, leva em conta 50% de rentabilidade e 50% de outros fatores inerentes a atividade da empresa.

Considerando que os empregados da Recorrente trabalham em bases de armazenagem de GLP — produto derivado do petróleo, altamente inflamável, tais fatores (segurança, qualidade e produtividade) estão intimamente ligadas a pontuações mínimas e máxima relacionadas com o que é esperado do profissional, com relação a (i) acidentes de trabalho; (ii) treinamentos, qualidade, e redução de custos, com a correta medição do armazenamento do GLP.

(...)

A rentabilidade está diretamente relacionada com o EVA Global (peso na PLR de 0%), o EBITDA Global (empresa — matriz e estabelecimentos — peso na PLR de 10%), do Agrupamento (estabelecimento filial peso na PLR de 15%) e do Micromercado (gerência a que se subordina o empregado - peso na PLR de 25%).

Destaque-se que, a composição dos 50% (cinquenta por cento) relativa a rentabilidade, está relacionada com a atuação/participação do micro-mercado.

Esses requisitos estão bem demonstrados nos presentes autos, constando antecipadamente a definição dos mesmos, sendo que -para o PLR da Filial Nordeste, por exemplo, temos os seguintes fatores definidos para o de Agosto/2004:

(...)

Assim, vale dizer que, existindo o lucro esperado (alcançando-se o EBITDA) terá a distribuição do montante mínimo, que é igual a soma de todas as remunerações, considerando uma remuneração para cada segurado, somada aos valores obtidos resultado do período nos outros fatores individuais (SEGURANÇA, QUALIDADE E PRODUTIVIDADE).

Para aclarar ainda mais a defesa, ainda a título exemplificativo do que fora acostado aos autos na Impugnação, a Recorrente fará uso do acordo de PLR estipuladas por um de seus estabelecimentos: Araucária — cujo pagamento da PLR ocorreu 08/2004, os quais podem ser compulsados pelos D. Julgadores:

Acordo de participação dos trabalhadores nos resultados da empresa: fls. 1094/1107

- Assinatura do empregado representante no Acordo de PLR;
- Prova de intermediação do Sindicado no PLR);

Anexo I ao Acordo de participação dos trabalhadores nos resultados da empresa - fls. 1310, nos seguintes termos, ora transcritos (antes da aferição dos lucros):

(...)

Assinado o acordo de PLR, diante das metas contidas no Anexo I, é realizada a apresentação aos empregados dos limites de pagamento do PLR, intitulados: "inferior", "esperado" e "acima do esperado" que eles (empregados) deverão contribuir entre 01/01 a 30/07 do ano de 2004 para que no final do resultado tenha direito a obtenção do PLR, se a meta for atingida;

Se as metas não forem atingidas, os empregados não receberão nenhum PLR, ou seja, as metas "inferior", "esperado" e "acima" não serão pagas.

Note-se que a pontuação (peso) do anexo permanece, contudo, com o fechamento do período auferiram-se os valores da rentabilidade (orçado) e os valores ligados a segurança/qualidade e produtividade, que se tornaram um múltiplo que foi aplicado ao salário na data de pagamento ajustada (no caso - ago/2004).

(...)

Nesse sentido diante dos documentos acostados em impugnação que deixaram de ser compulsados pela D. Relatora, contudo, diante de uma objetiva exemplificação, poderão ser compulsado com facilidade pelos D. Conselheiros, não restam dúvidas quanto ao programa de PLR pago nos meses de fevereiro e agosto de 2004, no sentido:

- Sobre ser estipulado na ora Recorrente para pagamentos em 2004 funcionou como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação entre as partes - empregados/empregador intermediada pelo Sindicato;
- Sobre não serem metas estipuladas unilateralmente - negociação entre as partes - empregados/empregador intermediada pelo Sindicato;
- Sobre servir de incentivo à produtividade (vide metas com seus fatores de rentabilidade - 50% do total de pontos e segurança/qualidade e produtividade, outros 50% do total de pontos);
- Sobre haver metas globais e individuais (vide metas fatores, de rentabilidade (metas globais) e segurança/qualidade e produtividade (metas individuais);
- Sobre estar vinculado à existência de resultados positivos (obter o lucro, evitar acidentes de trabalho, realização de treinamentos e redução de custos à Companhia);
- Sobre a fixação de regras claras e objetivas
- Sobre a existência de mecanismos de aferição dos resultados — Anexos 1

Registre-se, por oportuno, que os sobreditos documentos não representam a fixação dos direitos substantivos da participação, mas regras adjetivas dessa participação, conforme interpretação da legislação pela ora Recorrente e até mesmo dos **Sindicatos**.

A quantificação da PLR de cada empregado resulta da análise dos Demonstrativos de Resultados e das Metas apresentadas (segurança/qualidade e produtividade - metas individuais, que estão formalmente presentes nos diversos instrumentos de acordos, no seu ANEXO I, além, das metas globais (rentabilidade baseada no EBITDA — valor orçado da empresa, da filial, da gerência).

Nesse passo, diversamente do que faz crer a D. Relatora em sua decisão singular de fls., "que nos termos do artigo 28, § 9º, alínea 7" da Lei 8.212/91 a participação nos lucros ou resultados só não terá natureza jurídica salarial e não integrará o salário contribuição se for paga em conformidade com o disposto na Lei n.º 10.101/2000," os documentos demonstram que o programa de PLR tem 02 vertentes - a rentabilidade - relacionada ao valor orçado - justamente **o lucro a ser auferido pela empresa** que, equivale a 50% dos pontos totais da meta geral e a qualidade/ segurança/ produtividade que, juntas equivalem aos outros 50% dos pontos totais da meta geral.

Ademais, é fato que **não cabe a ela (D. Relatora), nem tampouco à fiscalização julgar os critérios estabelecidos para as metas e os instrumentos de acordo**, principalmente as que não podem ser interpretadas isoladamente, e nem devem a fiscalização e a D. Relatora entrarem em tal mérito, pois, repita-se, **os instrumentos de acordo representam mera materialização do montante do resultado** a ser partilhado entre os empregados, a título de PLR, apurado de conformidade com critérios pré-estabelecidos, coerentes e compatíveis.

Assim, compulsando-se os documentos ora acostados e considerando as regras gerais definidas a PLR, tratam-se efetivamente de valores isentos de contribuição social sobre a folha de salários, cabendo a reforma da r. decisão e a conseqüente declaração de improcedência do auto de infração.

DA PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO

A D. Relatora, em sua decisão também atesta que houve a participação dos Sindicatos, somente ressaltando o fato de que eles não teriam poderes de fiscalização.

Assim, mais um requisito foi cumprido, ou seja, está provado nos autos que os sindicatos participaram dos acordos de PLR.

(...)

HABITUALIDADE

Outro argumento para exigência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetivados a título de PLR pela ora Recorrente está contido às fls. 39 da decisão, no sentido de que .sobre os pagamentos incide a contribuição previdenciária, visto que o salário de contribuição se define como o total das remunerações pagas a qualquer título, durante o mês, aos segurados que prestem serviços a empresa, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo a disposição do empregador...";

D. Julgadores melhor sorte também não assiste o argumento sobre ser habitual a PLR paga pela Recorrente, senão vejamos:

Ficou demonstrado exaustivamente pelos documentos acostados aos autos, bem como pela própria autuação, que o pagamento não era habitual e respeitava a semestralidade mínima exigida pela Lei 10.101/2000

Os empregados receberam seu PLR em 02/2004 e em 08/2004. Os Diretores que possuem outro Acordo de PLR receberam em 03/2004. Portanto, o pagamento não foi habitual nem estava garantido seu pagamento.

Se a empresa não obtivesse o Lucro Ebitda, nem alcançasse os pontos de resultados, o trabalhador não iria receber o pagamento do PLR.

Então, a participação nos lucros ou nos resultados não poderá servir de suporte fático da tributação, pois a PLR não estava garantida em 02/2004 e 08/2004.

DOS DIRETORES

Por fim, ainda sobre a incidência das contribuições previdenciárias na rubrica da PLR, a ora Recorrente enfrentará o plano de PLR para executivos, cujo PLR é pago de forma diferenciada, tendo em vista que a D. Julgadora de 1º instância trouxe agora está exigência para os autos, podendo a parte contrapor estes argumentos através de provas.

A natureza específica da atividade dos executivos (Diretores) que desenvolvem atividades que exigem grau elevado de especialização e responsabilidade demanda outro PLR diferente dos demais trabalhadores, razão pela qual a jurisprudência admite a criação de planos de metas e valorações diferenciadas de PLR aos Diretores/Executivos.

Sobre a possibilidade de diferenciação dos processos de PLR entre empregados e executivos, registre-se que o CARF, acórdão 2402-00.125 já se posicionou no sentido de ser válida tal diferenciação, declarando "não há na legislação impedimento de criação de PLR diferenciadas por categoria funcional" e, até mesmo por compartilhar tal entendimento, a D. Relatora, silenciou-se com relação a questão, contudo, especificamente, com relação aos pagamentos efetivados em 2004 aos executivos (diretores), no mês de março de 2004, declarou em decisão singular às fls. 839 que "os valores pagos aos ,diretores, ainda que intitulados de PLR têm natureza de remuneração, um espécie de salário anual, pois não tem como base um resultado ou lucro da empresa" e que , "não existe vinculação do pagamento dos valores pagos a título de PLR (com a ocorrência de lucros nem o estabelecimento prévio de metas, ou seja, não se apresenta com um instrumento de integração entre capital e trabalho, nem .como incentivo à produtividade (...)" mais adiante, às fls. 840 com relação a serem os índices trabalhados e as metas determinadas, impostas pelos acionistas, a Dr. Relatora entende que "os acordos não possuem qualquer validade, devendo as verbas pagas a título de PLR serem consideradas salariais".

Não se pode olvidar que nos Acordos de PLR dos anos de 2003 e 2004/2005, que embasaram a aferição dos resultados e os devidos pagamentos a título de PLR do período fiscalizado apresenta a Cláusula 5ª, inciso II, parágrafo 2º, item "6" que assim determina:

"6 — Critérios de participação e valores aplicáveis, aos gerentes e diretores serão determinados pelo acionista";

Os acordos que a D. Relatora declarou como "inválidos" foram formados mediante comissão de empregados, escolhidos mediante eleições - processo de eleição, supervisionada pelos Sindicatos, conforme já mencionado:

(i) Pagamento em Fev/2004

ACORDO DE PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS RESULTADOS DA EMPRESA — 2002/2003

Localização nos autos: fls. 1.468 - 1474

Abrangência - estabelecimentos da ora Recorrente em Itaigara, Campinas de Pirajá, Mataripe, Ilhéus, Itabuna, Juazeiro, Feira de Santana, Aracaju, Suape, Guararapes e Caucaia (Cláusula 3ª) "

Período compreendido - pagamento em 15 de agosto de 2002 a 15 de fevereiro de 2003 (Cláusula 2ª)

Conteúdo - apresentação das Metas (rentabilidade, segurança qualidade e produtividade) periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão + Anexo I

Partes — comissão de empregados, sindicato e empresa

Obs.: saliente-se que o acordo foi celebrado entre as partes - empresa e empregados, com a intermediação do Sindicato.

ANEXOS I

Localização nos autos: fls. 1351(metas estabelecimento Ceará); fls. 1411 (metas estabelecimento Nordeste); 2 •

conteúdo - aclara o Acordo do PLR firmado, mediante apresentação de mecanismos de aferição — índices de produtividade, qualidade ou lucratividade.

Portanto, para os pagamentos efetivados aos executivos no ano de 2004 a título de PLR a mesma medida para afastamento das contribuições previdenciárias deve ser tomada, haja vista que nos acordos firmados houve a participação dos Sindicatos, sendo celebrados pela comissão de trabalhadores e, conforme já mencionado na legislação, inexistente impedimento para criação de PLR diferenciadas por categoria funcional.

(...)

Concluindo, considerando haver nos acordos a menção de metas gerais estabelecidas, ligadas a rentabilidade, qualidade, produtividade e segurança, somado a existência da Cláusula 5a, inciso II, parágrafo 2º, item "6" que assim determina, que prevê que os critérios de participação nos lucros serão determinados pelos acionistas (logicamente, considerando a rentabilidade, qualidade, produtividade e segurança), tudo, acompanhado por representantes sindicais (documentos acima mencionados), os pagamentos a título de PLR realizados; para executivos em 2004 deve ser considerado como tal, sob pena de não cumprimento da legislação (Lei 10.101/2000).

Ao final, volta a recorrer a protestar pela juntada de documentos e realização de diligência *"in loco"* e perícia, a fim de comprovar a natureza jurídica do PLR, caso não seja deferida sua pretensão para que os autos sejam remetidos à origem: *"para que seja expressamente analisados os documentos juntados na impugnação."* Conclui apresentando os seguintes pedidos:

Preliminarmente, requer reforma da r. decisão singular; com a conseqüente declaração de nulidade do auto de infração, eis que eivado de vícios de forma em sua confecção (legislação equivocada que não se coaduna com os preceitos elencados; auto de infração lavrado nos moldes da legislação revogada; instruções para protocolo constantes às fls. do relatório do auto de infração totalmente desatualizadas, comprometendo efetivamente a apresentação da Impugnação; emissão de RRFP — representação fiscal para fins penais, sem lei que o estabeleça (lei revogada) equivocadas que não se coaduna que obstem pleno entendimento; auto de infração lavrado, com relatório apartado, em que pese a lei determinar que no auto de infração deve conter todos elementos necessários, inclusive relatório; cálculo para pagamento do débito realizado considerando prazo de legislação já revogada (15 dias da ciência do auto de infração e não 30 dias como deve ser).

Em preliminar ainda, requer a declaração de nulidade, por ausência de comprovação da Fiscalização das bases de cálculos utilizadas, sem a apresentação de planilha/telas sistêmicas/cálculos/valores que possam inferir ausência de comprovação da Fiscalização das bases de cálculos utilizadas, sem a apresentação de planilha/telas sistêmicas/cálculos/valores que possam inferir quais as bases de cálculos utilizadas e como foi efetuado o cálculo da contribuição devida.

Caso a r. decisão não seja reformada diante das nulidades acima declaradas, a r. decisão deverá ser reformada para que o débito tributário seja declarado improcedente, acarretando sua extinção, na medida em que:

Diante dos documentos ora apresentados e aqueles que ainda serão, conclui-se que os pagamentos efetivados a título de PLR do período fiscalizado (i) tinham por objetivo o atingimento de metas de resultados econômicos e de produtividade; (ii) havia estabelecimento de índices de desempenho econômico para a unidade e para as equipes de empregados que a integram; (iii) havia fixação dos critérios e condições do plano mediante negociação entre a empresa e os empregados; (iv) havia existência de. Regras objetivas de participação e divulgação destas e do desempenho alcançado;

A lei nº 10.101/00 deve ser entendida como medida meramente protetiva;

Independentemente da existência de acordos firmados entre Sindicato e Recorrente, é fato que o PLR pago aos empregados, em fevereiro e agosto e aos diretores em março no ano de 2004 tratam-se de pagamentos totalmente desvinculados da remuneração (salário), não podem ser considerados habituais e são desprovidos da eventualidade, inexistindo a possibilidade de caracterização, mesmo que por analogia, como se salário

ou remuneração fossem, para incidência de contribuições previdenciárias, sob pena de exigência de imposto não previsto em lei (violação ao princípio da estrita legalidade);

Com relação aos diretores cujo pagamento de PLR é eventual e não habitual, já que ocorrido em março, as bases, as alíquotas e metas utilizadas são pré determinadas não cabendo inconformismos;

Outrossim, protesta pela posterior juntada de documentos probatórios, principalmente aqueles ainda em poder dos sindicatos e demais documentos que se fizerem necessários, à luz dos princípios que norteia a administração pública e processo administrativo, quais sejam: verdade material; Legalidade; Eficiência. Autonomia Gerencial; Razoabilidade e Proporcionalidade..

Protesta pela realização de sustentação oral.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

A recorrente foi intimada da decisão de primeira instância, por intermédio de sua caixa postal eletrônica, em 06/07/2012 (sexta-feira), conforme o “Termo de Abertura de Documento” de e.fl. 2379. Tendo sido o recurso protocolizado em 07/08/2012, conforme carimbo apostado em sua página inicial (e.fl. 2382), por servidor do Centro de Atendimento ao Contribuinte da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo/SP, considera-se tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Conforme relatado, no Recurso Voluntário a contribuinte reitera todos os argumentos de defesa apresentados na peça impugnatória, apresenta as mesmas nulidades arguidas no recurso e acrescenta a ocorrência de nulidades também por ocasião do julgamento de piso.

Preliminar de Decadência

Apesar de não constar expressamente no Recurso Voluntário o pedido de reconhecimento de decadência parcial do crédito tributário, por se tratar de matéria de ordem pública e suscitada na peça impugnatória, passo à análise, por entender ter ocorrido a decadência, antes do lançamento, de parte do crédito tributário objeto da autuação, nos termos do disposto no artigo 150, §4º, do CTN.

O Supremo Tribunal Federal (STF), em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, tendo sido editada a Súmula Vinculante STF de nº 8, nos seguintes termos: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Ao ser declarada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, prevalecem de fato as disposições contidas no CTN quanto ao prazo para a autoridade administrativa constituir/formalizar os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias.

Para a aplicação da contagem do prazo decadencial, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou seu entendimento no Recurso Especial nº 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos (artigo 543C, do CPC e Resolução STJ 08/2008), posição esta adotada por este Conselho Administrativo Recursos Fiscais (CARF). Nesse sentido, o prazo

decadencial para a Administração Tributária lançar o crédito tributário é de cinco anos, contado: i) a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, §4º, CTN); ou ii) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento (art. 173, I, CTN).

Assim, nos termos definidos pelo Poder Judiciário, o prazo decadencial inicia sua fluência com a ocorrência do fato gerador nos casos de lançamento por homologação, quando há antecipação do pagamento, conforme artigo 150, § 4º do CTN. Por outro lado, conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, inciso I do art. 173 do CTN, nos demais casos.

Na presente autuação, estamos diante de um lançamento por descumprimento de obrigação principal (terceiros), dessa forma, há que se perquirir quanto à ocorrência, ou não, de pagamentos, para efeito de aplicação do prazo decadencial, conforme os comandos normativos suso referenciados. De acordo com o “DAD - Discriminativo Analítico de Débito”, de e.fl. 7 os fatos geradores do presente lançamento abrangem as competências 01/2003, 01/2004 e 01/2005.. A ciência pessoal da Notificação do Lançamento ocorreu em 19/12/2008, conforme assinatura de ciência aposta na folha de rosto do Auto de Infração (e.fl. 4). Assim, caso sejam constatados pagamentos, a decadência alcançaria os fatos geradores até a competência 11/2003 (inclusive), nos termos do §4º do art. 150 do CTN.

A autuação abrange somente diferenças das contribuições devido à não inclusão da PLR, paga de forma irregular, na base de cálculo, sendo que nas e.fls 270 a 284 constam guias de recolhimentos que atestam recolhimentos das contribuições (patronal e terceiros), durante o exercício de 2003. Tratando sobre a questão da decadência das contribuições sociais previdenciárias, em que tenha havido recolhimentos nos períodos de apuração objeto do lançamento, temos a Súmula CARF nº 99, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração

Considerando que constam recolhimentos a título de contribuições objeto do lançamento, reconheço a decadência das contribuições sociais e destinadas a terceiros, relativas ao fato gerador da competência 01/2003, constante do “DAD - Discriminativo Analítico de Débito” (e.fl. 7) e do “DSD - Discriminativo Sintético de Débito” (e.fl. 8).

Alegações de Nulidade do Acórdão Recorrido

Alega a contribuinte nulidade da decisão recorrida por preterição de seu direito de defesa, por suposta ausência de fundamentação. Defende que não teria sido enfrentado o mérito do PLR, sendo examinada de forma apenas genérica a manutenção do débito tributário. Nessa linha, entende que não foi enfrentada a existência de acordos assinados, com existência de metas e critérios objetivos, com observância aos dispositivos da lei. Tampouco, que não teriam sido demonstrados, um a um, o descumprimento das normas do PLR, por considerar que deveriam ter sido nomeados, parte a parte, os requisitos que foram descumpridos, para que nessa fase recursal, pudesse se defender corretamente. Assim, não realizada dessa forma a apreciação de sua impugnação, estaria cerceado o seu direito de defesa. Afirma que teria sido necessário um

esforço de interpretação para que os pontos do PLR que foram negados fossem objeto de recurso, pois a decisão seria muito genérica em relação aos requisitos do PLR. Portanto, por não ter enfrentado o mérito do PLR, defende a recorrente que a decisão recorrida seria nula e merece ser reformada, para que novo julgamento e decisão sejam providenciados.

A simples leitura do Acórdão recorrido não deixa dúvidas quanto a sua fundamentação/motivos de decidir. Ao contrário do que alega a recorrente, o julgador de piso se debruçou sobre todas as questões suscitadas, inclusive sobre supostas nulidades do lançamento e enfretamento de mérito, conforme passo a demonstrar. Inicialmente, na página 32 (e.fl. 2362) da decisão de piso, ao tratar “Da Apuração das Contribuições. Ausência de Vício. Diligência. Retificação do Lançamento. Indeferimento.”, é esclarecido que o crédito tributário foi lançado por aferição, considerando como base de cálculo os valores presentes nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) transmitidas pela contribuinte, devido à não apresentação dos documentos e esclarecimentos solicitados por ocasião do procedimento de auditoria fiscal. Acresce ainda a informação de que à impugnação foram anexados acordos de PLR, porém não foram apresentados documentos contábeis capazes de contradizer as informações contidas nas DIPJ que serviram de base para o lançamento do crédito tributário em apreço. A partir da página 36 (e.fl. 2366) temos o exame e efetivo enfrentamento do mérito do lançamento e razões da impugnação. No item “Da PLR em Desacordo com a Lei nº 10.101/2000”, destaco:

(...)

Deve-se destacar que a Impugnante confirma as conclusões da auditoria fiscal, no sentido de que a Impugnante descumpriu o § 1º, do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, como se confere do seguinte argumento de defesa: “149. **A quantificação da PLR de cada empregado** resulta da análise dos Demonstrativos de Resultados e das Metas apresentadas que, embora **não mencionados formalmente nos diversos instrumentos de acordos**, deles fazem parte integrante. É o que resulta da interpretação lógica e sistemática do conjunto de documentos apresentados pela ora Impetrante.” (negritamos).

(...)

Importante frisar que a auditoria fiscal não está “julgando” os critérios estabelecidos pela empresa para as metas e os instrumentos de acordo, mas apenas conferindo se o programa de participação nos resultados realizado pela Impugnante atendeu ou não aos critérios estabelecidos na legislação de regência.

Impõe-se lembrar à Impugnante que deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre a exclusão ou suspensão do crédito tributário, ou a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, de acordo com o disposto nos inc. I e III, do art. 111 do Código Tributário Nacional, e, neste contexto, deve sim ser considerado taxativo o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/2000.

Desse modo, inócua a argumentação do contribuinte no sentido de que “não se faz necessário o cumprimento efetivo do “terceiro” requisito exigido em lei”, ou de que “independentemente dos acordos celebrados terem sido ou não arquivados na entidade sindical, os pagamentos a título de PLR realizados pela Impugnante não poderão ser considerados irregulares”, pois o registro no Sindicato dos acordos de participação nos lucros ou resultados da empresa é **exigência** do art. 3º da Lei nº 10.101/2000.

Quanto ao disposto no § 3º, do art. 3º da Lei nº 10.101/2000 é certo que “os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalhos atinentes à participação nos lucros ou resultados”, desde que o PLR executado pela empresa atenda aos

requisitos da mencionada legislação, pois, caso contrário, serão apenas e tão somente, pagamentos espontâneos sob o título de PLR.

(...)

Portanto, para que as parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados da empresa não integre o salário de contribuição estas devem **atender às disposições contidas na Lei nº 10.101/2000** que 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.

(...)

De acordo com todo o exposto, e considerando a determinação contida na alínea “j”, do § 9º, do art. 28 da Lei nº 8.212/91, resta claro que os pagamentos efetuados a título de PLR pela Impugnante integram o salário de contribuição em razão do não atendimento aos requisitos da Lei nº 10.101/2000:

(...)

Afirma a Impugnante que “...gerentes e diretores, contudo, com relação a última categoria é fato que os índices trabalhados, bem como as metas determinadas, são impostas pelos acionistas”. Assim sendo, fica claro que a participação nos lucros ou resultados para os gerentes e diretores **não** foi objeto de negociação entre a empresa e estes segurados, conforme prescreve o art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

Por conseguinte, também no caso dos gerentes ou diretores da Impugnante, restou demonstrado nos autos, seja pelos documentos acostados à peça impugnatória, seja pelos próprios argumentos da defesa, que o valor da parcela a eles pagas a título de PLR é definida pelos acionistas da empresa, inexistindo comprovação do cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/2000 para efetivação destes pagamentos.

Do mesmo modo, os argumentos da Impugnante quanto à questão dos pagamentos feitos a executivos, no sentido de que não se referem a “passes/luvas”, mas sim de verba eventual paga na demissão, não são suficientes para elidir o lançamento fiscal, visto que destituídas de provas do alegado. Ademais, deve-se ressaltar que neste quesito a própria Impugnante afirma ter efetivado estes pagamentos “**como** se participação nos resultados fosse, até mesmo pela limitação de espaço imposta pela folha de pagamentos”.

Outrossim, em que pesem as alegações apresentadas pela Impugnante em sua defesa, estas não têm o condão de elidir o presente procedimento fiscal, pois desacompanhadas de quaisquer elementos de prova em contrário às conclusões fiscais.

(...) (destaques do original)

É consabido que não se caracteriza omissão o fato de o julgador não se manifestar expressamente sobre todos os argumentos postos pelo recorrente, sendo reconhecido pela jurisprudência que o órgão julgador não é obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte. Mas somente sobre aqueles que entender necessários para o julgamento do feito, de acordo com seu livre convencimento fundamentado, não caracterizando omissão ou ofensa à legislação infraconstitucional o resultado diferente do pretendido pela parte. Nesse diapasão os seguintes julgados do Supremo Tribunal Federal:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SERVIDORES DO ESTADO DE SANTA CATARINA. GRATIFICAÇÃO COMPLEMENTAR DE VENCIMENTO. § 6º DO ARTIGO 10 DA LEI ESTADUAL Nº 9.503/94. OMISSÃO INEXISTENTE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. Não padece de omissão o acórdão proferido de forma clara, precisa e suficientemente fundamentada, pois é cediço que o Juiz não está obrigado a responder, um a um, aos argumentos expendidos pelas partes. Matéria de fundo dirimida em conformidade com a jurisprudência do Plenário e de ambas as Turmas do STF. Precedentes: RE 426.059, 422.154-AgR, 426.058-AgR, 426.060-AgR

e 433.236-AgR. Embargos de declaração rejeitados” (RE 465.739-AgR-ED, Rel. Min. Ayres Britto, Primeira Turma, DJ 24.11.2006).

CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. QUEBRA DE SIGILO. REQUISITOS. QUESTÃO DE FATO. C.F., art. 93, IX. I. - No caso, a verificação da presença ou não dos requisitos autorizadores da quebra de sigilo dos agravantes não prescinde do exame de matéria de fato, o que não é possível em sede de recurso extraordinário. II. - O juiz, para atender à exigência de fundamentação do art. 93, IX, da C.F., não está obrigado a responder a todas as alegações suscitadas pelas partes, mas tão-somente àquelas que julgar necessárias para fundamentar sua decisão. III. - R.E. inadmitido. Agravo não provido” (AI 417.161-AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 21.3.2003).

Nesse mesmo sentido reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TEORIA DA APARÊNCIA. VALIDADE DE INTIMAÇÃO. REVISÃO DO VALOR DA MULTA FIXADA. REDUÇÃO DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. INADMISSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. DECISÃO MANTIDA.

1. O julgador não está obrigado a analisar todos os argumentos invocados pela parte quando tenha encontrado fundamentação suficiente para dirimir a controvérsia, não ocorrendo, assim, afronta ao art. 535 do CPC.

2. [...]

5. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no AREsp 291.025/RJ, Rel. Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, QUARTA TURMA, julgado em 14/05/2013, DJe 22/05/2013)

No presente caso, não se trata sequer de ausência de apreciação de argumentos, ou tese, postulados pela então impugnante. O que se verifica é a insatisfação da recorrente com o resultado do julgamento, uma vez que há expressa manifestação da autoridade julgadora de piso quanto aos itens objetados pela recorrente. Nos termos demonstrados, a decisão de primeira instância encontra-se plenamente fundamentada, sendo que, na peça recursal a recorrente demonstra completo conhecimento de tais fundamentos, não devendo ser acatada tal preliminar de nulidade.

Da mesma forma, quanto ao requerimento de perícia, houve a devida análise e expressa manifestação da autoridade julgadora de piso. Assim sendo, sem razão a alegação de nulidade do julgado por motivo de cerceamento de defesa, sendo que o tema não é estranho a este Conselho, que já se pronunciou a respeito mediante o verbete sumular de nº 163, nos seguintes 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.*”

Verifica-se que a decisão da autoridade julgadora de primeira instância se encontra plenamente fundamentada e na peça recursal a recorrente demonstra completo conhecimento de tais fundamentos, não devendo ser acatadas tais preliminares de nulidade do julgamento *a quo*.

Alegações de Nulidade da Notificação de Lançamento

Advoga a recorrente uma série de supostas nulidades da autuação, sendo apresentadas preliminares de nulidade por inobservância ou ausência de requisitos formais do Auto de Infração e do devido processo legal, subdividida nos seguintes subitens: “*II.1.1 - Da flagrante desobediência aos requisitos legais do processo Administrativo atualmente vigente -*

Decreto N° 70.235/72 com a utilização de legislação revogada (Lei N° 11.457/2007) –VÍCIO INSANÁVEL - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO” e “II.2 - DA FALTA DE BASE DE CÁLCULO - PLANILHA INEXISTENTE”. Nessa linha, alega vício insanável, sob argumento de que o Auto de Infração deveria ter sido lavrado nos moldes do Decreto n° 70.235, de 1972, já que a fiscalização teria se iniciado em 06/2008 e o artigo 25 da Lei n° 11.457/2007, previu que a partir de 01/04/2008, os autos de infração deveriam respeitar os preceitos contidos no referido Decreto. Situação essa que afirma não ocorrida, tendo sido lavrada a autuação com base na legislação da Receita Previdenciária, revogada pela Lei n° 11.457, de 16 de março de 2007. Afirma que não se vislumbra, nos autos, nenhuma tabela/cálculo ou demonstrativo/apuração das bases de cálculo. Sendo que o Auditor Fiscal menciona no Relatório que as bases de cálculo estão discriminadas nos anexos, mas que, verificando todas as folhas não é encontrado nenhum anexo com essas bases de cálculo. Entende que, não encontrando nos autos a forma como foi apurada a base de cálculo dos autos, não poderia assim exercer corretamente o seu direito a ampla defesa, pois não poderá contestar adequadamente os cálculos efetuados, e se estariam corretos. Complementa que: *“Se o Auditor menciona ter feito a apuração por meios indiretos, utilizando para tanto a DIPJ, deveria ter anexado aos autos as "telas espelhos" dessas declarações, bem como uma tabela com estes valores onde foi aplicada a alíquota, para que o ora recorrente, ou até o julgador do Conselho de Contribuintes pudesse averiguar a lisura dos valores.”* Assim, essa falta de apresentação do cálculo teria o condão de levar à nulidade absoluta da Autuação, pois o lançamento deve conter todos os requisitos para a sua validade. Já na parte final da peça recursal, ao apresentar os pedidos, acrescenta ainda a necessidade de nulidade da autuação, devido a: vícios de forma em sua confecção; legislação equivocada que não se coaduna com os preceitos elencados e lavrado nos moldes da legislação revogada; instruções para protocolo constantes às fls. do relatório do auto de infração totalmente desatualizadas, comprometendo efetivamente a apresentação da Impugnação; emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), sem lei que o estabeleça (lei revogada); relatório apartado, em que pese a lei determinar que no auto de infração deve conter todos elementos necessários, inclusive relatório; cálculo para pagamento do débito realizado considerando prazo de legislação já revogada (15 dias da ciência do auto de infração e não 30 dias como deve ser).

Analizando esses mesmos argumentos de nulidade, também trazidos na peça impugnatória, assim se manifestou a autoridade julgadora de piso:

Das Preliminares

Auto de Infração. Legalidade. Novo Procedimento Fiscal. Indeferimento.

São improcedentes os argumentos da Impugnante no sentido de o presente Auto de Infração ter sido lavrado sem observância das disposições do Decreto n° 70.235/72, com base em legislação já revogada, impossibilitando o exercício pleno do direito de defesa.

De acordo com o *caput* do art. 9º do Decreto n° 70.235/72, na redação dada pela Medida Provisória n° 449/2008, vigente à data do lançamento, a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Contrariamente ao alegado pela Impugnante, observamos que o crédito tributário previdenciário lançado atende perfeitamente esta norma legal, inclusive o disposto em seu art. 10, eis que foi lavrado por servidor competente, contendo: a qualificação do penalidade aplicável; a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; a assinatura do autuante, a indicação de seu cargo e o número de matrícula.

Quanto ao anexo Fundamentos Legais do Débito – FLD, organizado por tipo de fundamento legal (do débito e das rubricas), por itens e por período, 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.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa são manifestações do art. 5º, inc. LV da Constituição Federal: "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes".

O contraditório traduz-se na faculdade da parte de manifestar sua posição sobre fatos ou documentos trazidos ao processo pela outra parte. No que se refere ao princípio da ampla defesa, a Professora Odete Medauar esclarece: "o termo 'defesa', em essência, significa a contestação ou o rebate em favor de si próprio ante condutas, fatos, argumentos, interpretações que possam acarretar prejuízos físicos, materiais ou morais".

Observa-se da impugnação apresentada pelo sujeito passivo que este exerceu em toda sua plenitude o direito a ampla defesa, manifestando-se farta e extensamente a respeito do lançamento fiscal, demonstrando pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a autuação. Ademais, na forma do disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, são nulos: I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, situações que, conforme demonstrado, não se apresentam nos autos em exame.

Assim sendo, falta motivação ao argumento da Impugnante no sentido de nulidade deste Auto de Infração, razão pela qual indefiro o requerimento para realização de outro procedimento fiscal.

Legalidade dos Documentos Utilizados para Instrução do AI

De acordo com o disposto no art. 660 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/2005, constituem peças de instrução do processo administrativo fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:

- Instruções para o Contribuinte IPC, que fornece ao sujeito passivo orientações, dentre outros assuntos de seu interesse, sobre as providências para regularização de sua situação perante a Previdência Social, por meio de recolhimento, parcelamento ou apresentação de defesa ou recurso, quando for o caso;

- Discriminativo Analítico do Débito DAD, que discrimina, por estabelecimento, levantamento, competência e item de cobrança, os valores originários das contribuições devidas pelo sujeito passivo, as alíquotas utilizadas, os valores já recolhidos, anteriormente confessados ou objeto de notificação, as deduções legalmente permitidas e as diferenças existentes;

- Discriminativo Sintético do Débito DSD, que discrimina sinteticamente, por estabelecimento, competência e levantamento, as contribuições objeto da apuração, atualização monetária, multa e juros devidos pelo sujeito passivo;

(...)

- Fundamentos Legais do Débito FLD, que informa ao contribuinte os dispositivos legais que fundamentam o lançamento efetuado, de acordo com a legislação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores;

(...)

- Relatório Fiscal REFISC, que se destina à narrativa dos fatos verificados em procedimento fiscal, sendo emitido por AFPS sempre que houver lavratura de NFLD, LDC ou AI;

(...)

Conforme demonstrado, esses relatórios e documentos têm por finalidade esclarecer o sujeito passivo sobre o lançamento efetuado, fornecendo-lhe informações detalhadas a respeito do procedimento fiscal, atendendo aos princípios da legalidade e da motivação, propiciando-lhe adequada análise do lançamento fiscal e, por consequência, o pleno exercício do direito à ampla defesa.

(...)

Portanto, cada uma das partes tem o ônus de provar os pressupostos fáticos do direito que pretenda seja aplicado pelo julgador na solução do litígio. Sendo assim, é dever da Auditora Fiscal comprovar a ocorrência do fato gerador e a identidade da matéria fática com o tipo legal, e ao sujeito passivo incumbe comprovar os fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda, como nos casos em que argúi: erro na apuração da base de cálculo (fato modificativo); recolhimento de parte da exação ou de sua totalidade (fato extintivo); concessão de isenção das contribuições previdenciárias patronais (fato impeditivo).

(...)

Relatório Fiscal do Auto de Infração

Afirma a Impugnante que no item 57 de seu relatório a fiscalização salienta a existência do documento denominado Relatório Fiscal, também objeto de dispositivo legal revogado, não acostado ao Auto de Infração, havendo, ainda, neste item menção a um artigo 690, sem discriminar a respectiva norma legal, tornando impossível analisar sua viabilidade e apresentar defesa.

Como se observa dos autos, o documento que contém o item 57 salientado pela Impugnante denomina-se “RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO”, que em seu item 1 esclarece:

“1. O presente relatório é parte integrante do AUTO DE INFRAÇÃO (AI) Nº 37.172.273-0 e tem por objetivo a narrativa do fato ocorrido e verificado na ação fiscal, que ensejou o lançamento fiscal em referência.”

É este, portanto, o REFISC a que se refere a Auditora Fiscal no mencionado item, assim redigido:

“57. Relatório Fiscal (REFIS), que se destina à narrativa dos fatos verificados em procedimento fiscal, sendo emitido por AFPS sempre que houver lavratura de AI, observando-se, conforme o caso, o disposto no art. 690;”

Por conseguinte, como o Relatório Fiscal objetiva a narrativa do fato ocorrido e verificado na ação fiscal, que ensejou o lançamento tributário, e este relatório efetivamente foi elaborado, entregue ao contribuinte, que em relação a ele e ao lançamento fiscal apresentou adequada defesa, e cuja segunda via integra os autos em exame, descabido o argumento de que o Relatório Fiscal não se encontra acostado ao Auto de Infração.

(...)

A partir da publicação da Instrução Normativa RFB nº 851/2008, tanto o crédito tributário previdenciário concernente à obrigação principal, quanto à acessória, passaram a ser lançados através do documento designado por Auto de Infração.

Vê-se claramente que a Auditora Fiscal no intuito de esclarecer adequadamente o contribuinte a respeito do relatório fiscal emitido aproveitou o texto da Instrução Normativa INSS/DC nº 100/2003 sem, no entanto, ocultar o texto relativo ao art. 690, o que em nada prejudicou o contribuinte, pois, o contido no referido artigo reflete a determinação constante do art. 37 da Lei nº 8.212/91, abaixo transcrito, que foi observada no Relatório Fiscal emitido para o presente AI.

(...)

Conforme demonstrado, quanto à menção feita pela Auditora Fiscal ao artigo 690 sem indicação da norma legal, observa-se que o equívoco fiscal não impossibilitou a

apresentação da competente defesa pelo contribuinte, tampouco implicou em cerceamento do direito de defesa, como bem se observa deste procedimento administrativo.

(...)

Da Representação Fiscal para Fins Penais RFFP

Afirmou a Auditora Fiscal no item 61 do Relatório Fiscal ter emitido Representação Fiscal para Fins Penais, RFFP, uma vez que foram verificados fatos que, em tese, configuram a prática de Sonegação de Contribuição Previdenciária. Portanto, não há dúvidas sobre a real emissão deste documento, como alegou a Impugnante.

A Portaria RFB nº 665, de 24/04/2008, dispõe:

(...)

Como se observa, os procedimentos relativos à RFFP relacionada aos crimes contra a Previdência Social, definidos nos artigos 168ª e 337ª do Código Penal, encontram-se disciplinados no art. 6º da Portaria RFB nº 665/2008, e não pelo art. 3º como argumentou a Impugnante.

O art. 9º do Decreto nº 70.235/72, não trata de representação fiscal, mas sim de autos de infração e notificações de lançamento. Logo, o ilícito a que se refere é o tributário falta de recolhimento do imposto ou contribuição devidos ou descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação fiscal, punível com multa. Como se confere de seu texto, abaixo transcrito, em confronto com os termos da Portaria RFB nº 665/2008, refere-se à constituição do crédito tributário de obrigações principais e acessórias, e não aos crimes contra a Seguridade Social:

(...)

Do exposto, resta claro que é obrigação da Auditora Fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, tão somente formalizar a representação ao Ministério Público Federal e informar o feito ao contribuinte. Compete ao Ministério Público Federal apurar e, sendo o caso, efetivar a denúncia do crime, citando o contribuinte para as medidas necessárias, inclusive, sua defesa que, neste caso, se fará na esfera judicial.

Desse modo, correto o procedimento fiscal.

Das Orientações sobre Pagamento, Parcelamento e Defesa

Improcedem os argumentos da defesa em relação aos itens 63 e 64 do Relatório Fiscal, que informa, *in verbis*:

(...)

Conforme consta da folha inicial da defesa apresentada, esta foi protocolizada no CAC PAULISTA em 19 de janeiro de 2009, que está localizado na Rua Luís Coelho, mesmo endereço informado pela Auditora Fiscal no item 63 de seu relatório.

Não se compreende o inconformismo e os questionamentos da Impugnante, visto que a impugnação foi apresentada e recepcionada no endereço mencionado no Relatório Fiscal, tendo sido juntada ao respectivo processo e devidamente encaminhada para a Delegacia de Julgamento.

(...)

Fato é que, como evidenciado pelos termos e diversos temas abordados pela defesa apresentada, seja em preliminar, seja no mérito, contrariamente ao alegado pela Impugnante, foi possível a esta contradizer e se defender plenamente do presente Auto de Infração.

Ressalte-se que por força do ato vinculado e obrigatório (artigo 142, parágrafo único, do CTN), o ato administrativo deverá ser presidido pelo princípio da legalidade e ser praticado nos termos, forma, conteúdo e critérios determinados pela lei, estando desprovido de qualquer margem de discricionariedade, sendo obrigatória e indispensável a sua execução, pois a lei não deixa espaço à subjetividade na ação da

autoridade administrativa para escolher lançar ou não lançar, o que lançar e a forma de lançar.

O art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, determina que o auto de infração será lavrado por servidor competente, 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.

Denota-se dos autos que todos esses requisitos foram devidamente cumpridos, pois simples análise do Relatório Fiscal confirma que a fiscalização descreveu de forma pormenorizada a infração cometida pela empresa, informando os documentos que deixaram de ser apresentados, ou os que foram apresentados em desacordo com a legislação de regência, explicitando os motivos de fato e de direito que motivaram a autuação, assim como prestando os esclarecimentos necessários ao exercício do contraditório e da ampla defesa pelo sujeito passivo.

Por conseguinte, foram oferecidas à Impugnante todas as informações relevantes para apresentar sua impugnação. Tanto o foi que, tempestivamente, a Autuada impugnou o lançamento demonstrando conhecer plenamente tanto os procedimentos administrativos quanto os fatos que lhe foram imputados.

Incorre em equívoco a Impugnante ao alegar que “no presente caso, a justiça administrativa não pode ser alcançada como se espera, eis que pela falta de independência funcional dos julgadores que, quer queira ou não, provavelmente seguirão a orientação do ente tributante (Fisco), e estarão impedidos de apreciar o conflito respeitando os princípios tributários e a justiça, pois o contribuinte, ora Impugnante, não teve condições de contradizer e se defender do auto de infração e virtude das falhas formais e de direito acima demonstradas”.

Enfatize-se, mais uma vez, que o direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório tem por escopo oferecer aos litigantes, seja em processo judicial ou administrativo, o direito à reação contra atos desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerce o direito à ampla defesa, cujo conceito abrange o princípio do contraditório. A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio.

Dessa forma, quando a Administração, antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa, dá à parte contrária a oportunidade de impugnar a exigência da forma mais ampla que entender, não está infringindo os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

(...)

Da Apuração das Contribuições. Ausência de Vício. Diligência. Retificação do Lançamento. Indeferimento.

(...)

Consta do Relatório Fiscal:

-a empresa deixou de entregar diversos documentos solicitados pela Auditoria fiscal, como os arquivos digitais da folha de pagamento e contabilidade, Livros Diário e Razão, todas as Folhas de Pagamento em que houve o pagamento de PLR, Planilhas de Metas e Aferição do Cumprimento destas metas do PLR. Mesmo os arquivos digitais apresentados pela empresa não foram autenticados por ela;

- em razão da não apresentação da documentação solicitada o débito foi aferido considerando-se como base de cálculo os valores presentes na DIPJ, além disso, diante da impossibilidade do cálculo individual da contribuição descontada dos segurados pela não entrega dos documentos necessários foi aferida esta contribuição com a alíquota mínima de 8%;

- o levantamento feito com base em aferição indireta encontra-se fundamentado pelo artigo 33, §§ 1º a 3º da Lei n.º 8.212/91, com redação dada pela Medida Provisória n.º 449 de 2008;

- pela não apresentação dos documentos e esclarecimentos solicitados foram emitidos os Autos de Infração n.º 37.172.2691 e n.º 37.172.2705, respectivamente, Códigos de Fundamento Legal CFL 35 e 38.

A própria Impugnante admite em sua defesa que durante a ação fiscal apresentou os acordos de PLR **por amostragem**. Também não contesta, muito ao contrário, **confirma** a informação do Relatório Fiscal no sentido de que deixou de entregar diversos documentos solicitados pela auditoria fiscal, como os arquivos digitais da folha de pagamento e contabilidade, inclusive os **Livros Diário e Razão, todas as Folhas de Pagamento em que houve o pagamento de PLR**, e que os arquivos digitais apresentados não foram autenticados pela empresa.

Sendo assim, a Auditora Fiscal lançou o crédito tributário previdenciário por aferição considerando como base de cálculo os valores presentes na DIPJ entregue pela Impugnante à Receita Federal do Brasil.

Considerando que, na forma do disposto nos §§ 1º a 3º, do art. 33 da Lei n.º 8.212/91, é obrigação da empresa exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições para a Seguridade Social, bem como prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados pelos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, sob pena de ter contra si lançado de ofício a importância que a autoridade administrativa entender devida, cabendo-lhe o ônus da prova em contrário.

Considerando que à impugnação foram anexados acordos de PLR, porém não foram apresentados documentos contábeis capazes de contradizer as informações contidas nas DIPJ que serviram de base para o lançamento do crédito tributário em apreço.

Considerando que, a teor do disposto no art. 18 do Decreto n.º 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Indefiro o pedido para realização de novas diligências, vez que não apresentados pela Requerente todos os documentos relativos aos acordos de PLR, bem como quaisquer documentos contábeis que indiquem a possibilidade de êxito deste procedimento administrativo.

Por consequência, também inexistente motivação para a retificação do lançamento na forma pretendida pela Impugnante ou anulação do Auto de Infração.

(...)

Verifica-se que o lançamento foi efetuado com total observância do disposto na legislação tributária, sendo descritas com clareza as irregularidades apuradas, o enquadramento legal, tanto da infração, como da cobrança da multa e dos juros de mora, e vem sendo oportunizada à autuada, desde a fase de auditoria, passando pela impugnação e recurso ora sob julgamento, todas as possibilidades de apresentação de argumentos e documentos em sua defesa.

Em que pese as infundadas alegações da recorrente, foi demonstrado que o Auto de Infração não viola o princípio da verdade material, pois o sujeito passivo foi intimado, por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal e Termos de Intimação, a apresentar os documentos e a prestar os esclarecimentos lá relacionados. O lançamento teve como base as informações prestadas pela própria contribuinte em DIPJ's, devido ao fato de que, devidamente intimada, não apresentou sua documentação contábil, ocasionando assim o lançamento mediante aferição indireta. Baseada, repita-se, nos valores constantes das próprias declarações prestadas pela recorrente em DIPJ. Cumpre repisar que era obrigação, da então fiscalizada, exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições, bem como prestar todos os

esclarecimentos e informações solicitados pela autoridade fiscal lançadora, sob pena de ter contra si lançado de ofício a importância que a fiscalização entender devida. Dessa forma, foi procedido ao lançamento, por aferição indireta, mediante aplicação de critérios objetivos e baseados em informações prestadas pela própria contribuinte, cabendo-lhe o ônus da prova em contrário. Tudo conforme prevê a legislação tributária pertinente e devidamente apontada no relatório “Fundamentos Legais do Débito”, de e.fls. 10/11, que é parte integrante do Auto de Infração. Uma vez detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. Consta na e.fl. 7 o “DAD - DISCRIMINATIVO ANALÍTICO DE DEBITO”, onde há expressa informação dos valores apurados, o que deixa o pleno conhecimento de tais valores, independente de qualquer planilha. Destaque-se que na folha de rosto do Auto de Infração (e.fl. 4) há expressa informação de que fazem parte integrante do Auto os seguintes documentos: “IPC - Instruções para o Contribuinte”; “DAD - Discriminativo Analítico do Débito”; DSD - Discriminativo Sintético do Débito”; “RL - Relatório de Lançamentos”; “FLD - Fundamentos Legais do Débito”; “REPLEG - Relatório de Representantes Legais”; “VINCULOS - Relatório de Vínculos” e “REFISC - Relatório Fiscal”. Tratam-se portanto, todos esses documentos, de partes integrantes, indissociáveis e complementares da autuação. Atinente a argumentos relativos à RFFP, oportuna a citação do verbete sumular n.º 28 deste Conselho, que preceitua: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.*”, não cabendo portanto a este Colegiado os argumentos contrários à representação.

Noutro giro, alegar nulidade do lançamento por não constar dos autos os espelhos das DIPJ's é despropositado, porque são documentos da própria recorrente e de seu inteiro conhecimento, posto que por ela elaboradas e transmitidas para as bases da Receita Federal. Cabendo-lhe, uma vez inconformada com a autuação, a apresentação de fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda, acompanhados dos respectivos documentos comprobatórios. Há novamente que se pontuar o fato de que, apesar de apresentados, juntamente com a impugnação, os acordos de PLR, não foram juntados documentos contábeis capazes de contradizer as informações contidas nas DIPJ's que serviram de base para o lançamento do crédito tributário.

Ao tratar das nulidades, o art. 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, preconiza apenas dois vícios insanáveis; a incompetência do agente do ato e a preterição do direito de defesa. Situações essas não configuradas no presente lançamento, vez que efetuado por agente competente e ao contribuinte vem sendo garantido o mais amplo direito de defesa, desde a fase de instrução do processo, pela oportunidade de apresentar, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos, passando pela fase de impugnação e o recurso ora objeto de análise. Tanto na peça impugnatória, quanto no recurso, a contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa abrangendo não somente preliminares, como também, razões de mérito, desabonando a própria tese de cerceamento do direito de defesa, conforme se apercebe da leitura das peças de defesa apresentadas nas diversas fases do processo.

Atinente às nulidades suscitadas, cumpre ainda salientar que é vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei ou inconstitucionalidade. O controle de legalidade efetivado por este Conselho, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente. Perquirindo se o ato

administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis. Nesse sentido temos a Súmula nº 2, deste Conselho, com o seguinte comando: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Sem razão assim a contribuinte quanto a tais arguições, devendo ser mantida a autuação, que se encontra totalmente respaldada nos estritos ditames legais e devidamente motivada.

Ainda em fase preliminar, antes de análise do mérito, cumpre pontuar que as decisões administrativas e judiciais que a recorrente trouxe ao presente recurso são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram. Embora o Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966), em seu art. 100, II, considere as decisões de órgãos colegiados como normas complementares à legislação tributária, tal inclusão se subordina à existência de lei que confira a essas decisões eficácia normativa. Como inexistente, até o presente momento, lei que atribua a efetividade de regra geral a essas decisões, tais acórdãos têm sua eficácia restrita às partes do processo, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

Mérito

Conforme relatado, a presente lide encontra-se delimitada em se definir se nos instrumentos dos acordos firmados pelo sujeito passivo e seus empregados constam regras claras e objetivas, relativas aos programas de metas e resultados a ser atingidos, para que possam ter o direito de recebimentos a título de PLR. Afastada a parte do lançamento relativa à competência 01/2003, abrangida pela decadência antes da autuação, a análise de mérito se limitará às competências remanescentes (01/2004 e 01/2005)

Afirma a recorrente que no julgamento de piso não teriam sido enfrentados os documentos acostados no processo, sendo mantido, de forma genérica, o lançamento fiscal e que, os documentos considerados essenciais pela autoridade julgadora (livro razão e balanços, segundo a recorrente) seriam documentos contábeis que não se demonstrariam essenciais para entendimento do PLR da empresa. Complementa que: “...no final, a declaração que realmente importa é a DIPJ, que é a consolidação da contabilidade da empresa, sendo que essa sim o Fiscal teve acesso e utilizou como base de cálculo.” Assevera que teria apresentado 12 volumes de documentos, que comprovariam que o seu PLR era pago nos estritos termos da lei reguladora e “...nenhuma “vírgula” desses documentos foram analisados. Tanto na conversão em diligência, quanto na análise do julgamento.” Também é alegada a não habitualidade dos pagamentos efetivados a título de PLR, posto que respeitada a semestralidade, não se amoldando assim ao conceito de salário de contribuição, que seria a base de cálculo das contribuições.

De pronto, devem ser afastadas argumentações no sentido de que, a despeito de formalidades de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, a PLR não perde sua natureza própria, ou seja, não salarial. O inciso XI do art. 7º da Constituição Federal (CF) preconiza que dentre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, tem-se a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei. Entretanto, trata-se de norma de eficácia limitada, atualmente regrada pela Lei nº 10.101, de 2000, posição esta já assentada em jurisprudência do Supremo Tribunal

Federal (STF), conforme se constata na seguinte decisão (AgRg no RE 636.899/DF, relator Ministro Dias Toffoli, j. 17/11/2015):

Segundo agravo regimental no recurso extraordinário. Art. 7º, XI, da Constituição. Norma não auto-aplicável. Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Regulamentação. Lei nº 10.101/2000.

Distribuição de lucros aos sócios e administradores. Lei nº 6.404/76.

Contribuição previdenciária. Natureza jurídica da verba.

Ausência de repercussão geral. Questão infraconstitucional.

1. O preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é auto-aplicável e a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000.

2. O instituto da participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa de que trata o art. 7º, XI, CF, a Lei nº 10.101/2000 e o art. 28, § 9º, Lei nº 8.212/91, não se confunde com a distribuição de lucros aos sócios e administradores autorizada no art. 152 da Lei nº 6.404/76.

(...) (*negritei*)

Claro assim o fato de que o comando constitucional não é norma autoaplicável, devendo ser observados os ditames e requisitos legais estatuídos pela Lei nº 10.101, de 2000, para efeito de efetiva caracterização de pagamentos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da pessoa jurídica. Cabe assim à Administração Tributária apurar se eventuais pagamentos, realizados a título de participação dos empregados no lucro ou resultado da empresa, enquadram-se nos preceitos da referida Lei, para efeito de fruição do benefício. Caso contrário, os pagamentos farão parte do conceito de salário-de-contribuição do artigo 28, inciso I da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, não se caracterizando a não incidência, prevista no § 9º, alínea "j" do mesmo dispositivo.

No tocante ao mérito, em consonância com o apurado pela fiscalização, considerou a autoridade julgadora de piso que os planos de PLR firmados pela autuada estariam em desconformidade com a Lei 10.101, de 2010, mediante as seguintes constatações e fundamentos:

Da PLR em Desacordo com a Lei nº 10.101/2000

A Impugnante, evocando o princípio da verdade material, trouxe em anexo à defesa diversos documentos relativos ao PLR para apreciação deste Órgão Julgador, assim se manifestando, *in verbis*:

“145. ..., a ora Impugnante evoca o princípio da verdade material para requerer a juntada e apreciação pelo d. Órgão julgador, de grande parte dos documentos que caracterizam os pagamentos efetivados como participação nos resultados ...”

Observa-se que a Impugnante requereu a juntada “**de grande parte dos** documentos”. Infere-se, portanto, que, mais uma vez, não foram apresentados todos os documentos relativos ao PLR da empresa, o que se confirma, também, pelo resultado da diligência fiscal, pois, convertido o julgamento em diligência para análise pela Auditora Fiscal atuante dos documentos trazidos pela defesa, esta informou: “*Novamente, temos a apresentação incompleta da documentação, sem a presença da contabilidade*”. E a verificação dos documentos juntados à impugnação pelo contribuinte confirmam esta declaração.

Portanto, a Impugnante continua não apresentando a totalidade dos documentos relativos ao PLR adotado pela empresa, bem como os livros Diário e Razão do período auditado, fato confirmado ainda por outros pontos da defesa, tais como (grifamos):

“146. Assim, analisando os documentos internos, procedimentais para aplicação, apuração e pagamento do PLR, os Acordos Coletivos de Trabalho e os Acordos de participação nos resultados firmados pela empresa, e aqueles outros documentos que ainda serão acostados...”

“147. Enquanto, os acordos coletivos de trabalho e acordos específicos do PLR ora acostados e aqueles solicitados aos Sindicatos, que logo serão juntados...”

“154. Outrossim, em que pese bastarem os documentos acima elencados e ora acostados e aqueles que tão logo serão acostados para demonstração categórica de que os pagamentos a título de PLR realizados pela ora Impugnante no período fiscalizado seguem as regras definidas na legislação ...”

*“195. (...) pela existência de regras objetivas de participação e divulgação destas e do desempenho alcançado, conforme **será comprovadamente acostado**, logo após agrupamento de toda documentação necessária para análise desde D. Órgão Julgador, ...”*

Entretanto, até a presente data, nenhum outro documento foi trazido aos autos pela Impugnante, observando-se que ela mesma confirma o fato noticiado pela auditoria fiscal de que as metas para os gerentes e diretores são estabelecidas pelos acionistas, portanto, **não negociadas** em acordos de participação nos lucros ou resultados da empresa.

Por outra, o fato dos Sindicatos terem assinado alguns dos acordos apresentados não representa que estes tenham sido elaborados e praticados na forma da Lei nº 10.101/2000, visto que os Sindicatos não detém competência para fiscalização da execução dos programas de participação nos lucros ou resultados da empresa.

Deve-se destacar que a Impugnante confirma as conclusões da auditoria fiscal, no sentido de que a Impugnante descumpriu o § 1º, do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, como se confere do seguinte argumento de defesa: **“149. A quantificação da PLR de cada empregado** resulta da análise dos Demonstrativos de Resultados e das Metas apresentadas que, embora não mencionados formalmente nos diversos instrumentos de acordos, deles fazem parte integrante. É o que resulta da interpretação lógica e sistemática do conjunto de documentos apresentados pela ora Impetrante.” (negritamos).

Art. 2º

(...)

§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, (...):

Importante frisar que a auditoria fiscal não está “julgando” os critérios estabelecidos pela empresa para as metas e os instrumentos de acordo, mas apenas conferindo se o programa de participação nos resultados realizado pela Impugnante atendeu ou não aos critérios estabelecidos na legislação de regência.

Impõe-se lembrar à Impugnante que deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre a exclusão ou suspensão do crédito tributário, ou a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, de acordo com o disposto nos inc. I e III, do art. 111 do Código Tributário Nacional, e, neste contexto, deve sim ser considerado taxativo o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/2000.

Desse modo, inócua a argumentação do contribuinte no sentido de que “não se faz necessário o cumprimento efetivo do “terceiro” requisito exigido em lei”, ou de que “independentemente dos acordos celebrados terem sido ou não arquivados na entidade sindical, os pagamentos a título de PLR realizados pela Impugnante não poderão ser considerados irregulares”, pois o registro no Sindicato dos acordos de participação nos lucros ou resultados da empresa é **exigência** do art. 3º da Lei nº 10.101/2000.

Quanto ao disposto no § 3º, do art. 3º da Lei nº 10.101/2000 é certo que “os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalhos atinentes à participação nos lucros ou resultados”, desde que o PLR executado pela empresa atenda aos requisitos da mencionada legislação, pois, caso contrário, serão apenas e tão somente, pagamentos espontâneos sob o título de PLR.

É incontestável que o texto constitucional (art. 7º, XI) excluiu a natureza remuneratória da participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, porém, não se pode deixar de observar a parte final do inc. XI, que condiciona esta exclusão à forma “definida em lei”:

(...)

Portanto, para que as parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados da empresa não integre o salário de contribuição estas devem **atender às disposições contidas na Lei nº 10.101/2000** que 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.

Por outra, equivoca-se a Impugnante quando afirma que os valores pagos a título de PLR não podem ser tributados por tratar-se de pagamentos totalmente desvinculados da remuneração, incertos, pois dependem da sorte econômica da empresa, e, principalmente, por ausência da habitualidade e configuração da eventualidade.

Ora, o que caracteriza a habitualidade é a **permanência da situação** ao longo do tempo sem interrupção, caracterizando, assim, a **relação de vínculo entre as partes**. E, havendo a expectativa de que os empregados receberão uma parcela a título de PLR estará caracterizada a não eventualidade deste pagamento.

Não se deve confundir a habitualidade com fatos ocorridos diária ou mensalmente, tanto assim que o § 2º, do art. 3º da Lei nº 10.101/2000 estabelece a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Logo, o fato de os pagamentos terem sido realizados em apenas uma ou duas vezes no ano não implica em desvinculação do salário de contribuição.

Também não se pode considerar a eventualidade de tais pagamentos em razão da “sorte econômica da empresa”, visto que os pagamentos são vinculados ao incremento dos resultados econômicos obtidos pelos funcionários de acordo com o estipulado nos acordos de PLR, gerando nos funcionários a expectativa de seu recebimento.

De acordo com todo o exposto, e considerando a determinação contida na alínea “j”, do § 9º, do art. 28 da Lei nº 8.212/91, resta claro que os pagamentos efetuados a título de PLR pela Impugnante integram o salário de contribuição em razão do não atendimento aos requisitos da Lei nº 10.101/2000:

(...)

Dessa forma, sobre estes pagamentos incide a contribuição previdenciária, visto que o salário de contribuição se define como o total das remunerações pagas **a qualquer título**, durante o mês, aos segurados que prestem serviços a empresa, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho, como se confere do art. 28 da Lei nº 8.212/91:

(...)

Afirma a Impugnante que “...gerentes e diretores, contudo, com relação a última categoria é fato que os índices trabalhados, bem como as metas determinadas, são impostas pelos acionistas”. Assim sendo, fica claro que a participação nos lucros ou

resultados para os gerentes e diretores **não** foi objeto de negociação entre a empresa e estes segurados, conforme prescreve o art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

Por conseguinte, também no caso dos gerentes ou diretores da Impugnante, restou demonstrado nos autos, seja pelos documentos acostados à peça impugnatória, seja pelos próprios argumentos da defesa, que o valor da parcela a eles pagas a título de PLR é definida pelos acionistas da empresa, inexistindo comprovação do cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/2000 para efetivação destes pagamentos.

Do mesmo modo, os argumentos da Impugnante quanto à questão dos pagamentos feitos a executivos, no sentido de que não se referem a “passes/luas”, mas sim de verba eventual paga na demissão, não são suficientes para elidir o lançamento fiscal, visto que destituídas de provas do alegado. Ademais, deve-se ressaltar que neste quesito a própria Impugnante afirma ter efetivado estes pagamentos “como se participação nos resultados fosse, até mesmo pela limitação de espaço imposta pela folha de pagamentos”.

Outrossim, em que pesem as alegações apresentadas pela Impugnante em sua defesa, estas não têm o condão de elidir o presente procedimento fiscal, pois desacompanhadas de quaisquer elementos de prova em contrário às conclusões fiscais

(...)

Da Juntada Posterior de Documentos. Indeferimento.

Os documentos apresentados nestes autos foram devidamente analisados.

Quanto à juntada de novos documentos, o Decreto nº 70.235/72 restringiu a informalidade, tendo limitado à impugnação a apresentação das provas, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou quando se refira a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos (art. 16, § 4º):

(...)

Assim sendo, considerando que a Impugnante não demonstrou razões que justificassem a impossibilidade da apresentação de documentos ou outros elementos que entendesse pertinentes no prazo legal para impugnação dos presente autos, com fundamento no § 4º, do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, indefiro o pedido de juntada de novos documentos.

(...)

Em passagem acima reproduzida, extraída da peça recursal, a própria autuada afirma que a Lei nº 10.101, de 2000, prevê que o acordo de PLR deve conter regras claras e objetivas quanto às metas a serem atingidas pelos empregados, o valor a ser pago e a forma de cálculo. Frisa ainda a recorrente que, diferentemente do que entende fazer crer a fiscalização e a decisão recorrida, os valores por ela pagos de PLR respeitaram os trâmites da legislação, sendo previamente pactuados entre as partes - empresa e empregados e são fruto das metas estipuladas e alcançadas, sendo elaboradas, na própria peça recursal, diversas planilhas onde procura demonstrar o acordado, a existência de regras pré-estabelecidas, os objetivos, formas e meios para se atingir o lucro, bem como a porcentagem individual atribuída a cada empregado.

A Lei nº 10.101, de 2000, ao dispor sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, preceitua que nos instrumentos de negociação devem constar regras claras e objetivas, inclusive mecanismos de aferição, relativos ao cumprimento do acordado. Vejamos:

Art. 2.º (...)

§ 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.

Em que pese argumentos em sentido contrário da recorrente, o comando legal é por demais explícito no sentido de que, dos instrumentos decorrentes da negociação (Acordos, Convenções ou Acordos Coletivos) deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, relativas à negociação. O § 2º, do mesmo art. 2º, é ainda mais incisivo, ao preceituar que o instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores. No presente caso, trata-se de hipótese em que os interessados optaram pela negociação realizada por comissão paritária escolhida pelas partes, integrada também por representantes indicados pelos sindicatos das respectivas categorias. Foram acostados aos autos pela recorrente: o “Acordo de Participação dos Trabalhadores nos Resultados da Empresa 2004”, de e.fls. 33/47 e o “Acordo de Participação dos Trabalhadores nos Resultados da Empresa 2005”, ambos abrangendo os empregados lotados nos estabelecimentos de Feira de Santana, Ilhéus, Itabuna, Mataripe, Salvador e Juazeiro. Também foi anexado o “Acordo de Participação dos Trabalhadores nos Resultados da Empresa 2005”, relativo aos empregados lotados no estabelecimento de Maceió e alguns acordos coletivos.

Os Acordos Coletivos de Trabalho apresentados pela contribuinte trazem apenas cláusula onde há previsão de pagamentos de valores, a título de PLR, de acordo com metas e regras a serem acordadas nos termos da legislação vigente. Portanto, os valores pagos a título de PLR não se encontram especificados nos Acordos Coletivos de Trabalho, devendo assim, ser verificados os diversos Acordos de Participação dos Trabalhadores nos Resultados da Empresa, pactuados pela pessoa jurídica e seus empregados e diretores, para efeito de aferição do cumprimento dos requisitos normativos.

Ao tratar das metas, os Acordos de Participação dos Trabalhadores nos Resultados da Empresa de 2004 e 2005 possuem regras semelhantes assim definidas, em suas Cláusulas 5ª's:

ACORDO DE PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS RESULTADOS DA EMPRESA - XXXX

(...)

Cláusula 5ª.— Forma de Participação

A condição essencial para a ocorrência de pagamento de Participação nos Resultados é ter, Empresa e Empregados, atingido as metas contratadas a cada semestre, dentro do exercício objeto deste Acordo.

Parágrafo 1º. - Contrato de Metas

Inciso I - Metas

As metas a serem atingidas em 2004, compreendendo o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2004, serão estabelecidas pelos seguintes Fatores, Indicadores e Pesos:

Total Fator Rentabilidade

> 45 pontos para Resultado Mínimo

> 50 pontos para Resultado Esperado

> 55 pontos para Resultado Superior ao Esperado

Total dos Fatores Segurança, Qualidade e Produtividade

> 45 pontos para Resultado Mínimo

- > 50 pontos para Resultado Esperado
- > 55 pontos para Resultado Superior ao Esperado
- Total de Pontos para todos os Fatores
- > 90 pontos para Resultado Mínimo
- > 100 pontos para Resultado Esperado
- > 110 pontos para Resultado Superior ao Esperado

As formas de apuração de cada Indicador, estão descritas nos anexos abaixo mencionados, parte integrante deste Acordo.

Anexo I: (...)

Anexo II: (,,)

Anexo III: (...)

(...)

Caso seja necessária alguma alteração dos itens acima, devido a ocorrência de uma situação ou condição indispensável, o representante dos funcionários deverá ser comunicado.

(...)

Parágrafo 2º - Valor e Forma de Pagamento

(...)

III (...)

INDICADORES DE PERFORMANCE:

> **MÍNIMO = 90% do atingimento das metas estabelecidas**

> **ESPERADO = 100% do atingimento das metas estabelecidas**

> **ACIMA = 110% do atingimento das metas estabelecidas**

(...)

VII — Critérios de participação e valores aplicáveis aos gerentes e diretores serão determinados pelo acionista.

(...)

Conforme a redação das cláusulas acima reproduzidas, nos três instrumentos de acordo apresentados as metas seriam definidas por indicadores/fatores, da seguinte forma: Fatores de Rentabilidade, de Segurança, de Qualidade e de Produtividade. Entretanto, conforme previsto, a forma de apuração de cada Indicador, estaria descrita nos respectivos anexos, parte integrante de cada Acordo. Afirma a recorrente, que a quantificação da PLR de cada empregado resulta da análise dos Demonstrativos de Resultados e das Metas apresentadas (segurança/qualidade e produtividade), metas individuais, que estariam formalmente presentes nos diversos instrumentos de acordos, no Anexo I; além, das metas globais (rentabilidade baseada no EBITDA - valor orçado da empresa, da filial, da gerência). Assim, ainda conforme a peça recursal: *“Assinado o acordo de PLR, diante das Metas contidas no Anexo I, é realizada a apresentação aos empregados dos limites de pagamento do PLR, intitulados: "inferior", "esperado" e "acima do esperado" que eles (empregados) deverão contribuir entre 01/01 a 30/07 do ano de 2004 para que no final do resultado tenha direito a obtenção do PLR, se a meta for atingida;”*.

Ocorre que os Anexos dos respectivos Acordos de Participação dos Trabalhadores nos Resultados da Empresa, que são os instrumentos decorrentes da negociação, não apresentam as necessárias regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação,

tampouco as regras adjetivas e, principalmente, quais seriam os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. Tomo alguns desses anexos e cláusulas, que se encontram nas e.fls. 33/46 e 56/60, como exemplo para comprovar tal afirmação:

Anexo I – Critérios para programa de PLR 2005 - Administração Bahia (Ilhéus, Itabuna, Feira de Santana, Mataripe e Salvador (e.fl. 39)

Fatores	Indicador	Forma de Apuração
Rentabilidade	Ebitda	Real X Orçado - Relatório Gerencial Ultragaz
Segurança	Treinamento Integração	Número admissão (inclusive 3º e estagiários) X número func. Treinado
Qualidade	Auditoria	Quantidades de itens apontados X Itens em desacordo procedimentos (vermelho) – Relatório Auditoria
Qualidade	Pesquisa de clima	Aplicação dos itens do plano de ação do resultado pesquisa de clima
Produtividade	Controle de Custo Fixos (Outros+ Pessoal) em mil R\$ Carteira % Apuração Ganho/Perda - Ton	Real X Orçado- Sistema Gerencial Ultragaz Realização – Front End Realizado - Oracle

Anexo II – Comercial Empresarial Bahia (Ilhéus, Feira de Santana, Juazeiro, Barreiras e Salvador (e.fl. 40)

Fatores	Indicador	Forma de Apuração
Rentabilidade	Ebitda	Real X Orçado - Relatório Gerencial Ultragaz
Segurança	Plano Treinamento Segurança	Lista de Presença, registro simulados
Qualidade	Nº reclamações procedentes clientes Índice de Vazamentos Centrais Regularização comodato empresarial	Registro Central de Atendimento Empresarial Relatório da Central de Atendimento Empresarial (nº chamados vazamento Inº centrais empresarial Controle CSC Comodato NE
Produtividade	Produtividade Veículos Ultrasystem Hora Extra	Real X Orçado - Sistema Gerencial Ultragaz Real X Orçado - Sistema Gerencial Ultragaz

Anexo I – Critérios para programa de PLR 2005 – Comercial Domiciliar Mataripe e Feira de Santana (e.fl. 41)

Fatores	Indicador	Forma de Apuração
Rentabilidade	Ebitda	Real X Orçado - Relatório Gerencial Ultragaz
Segurança	Acidentes de Trabalho	N identificado através de relatório da CIPA, medico do trabalho ou julgado por comissão da Unidade, afastamento com + 15 dias
	Acidentes com veículos	Nº identificado através de COAVES emitidas
Qualidade	Treinamento DOU	Lista de Presença (Nº. de Revendas Treinadas)
Produtividade	Custos fixos - Outros+Pessoal (R\$/ton)	Real X Orçado - Sistema Gerencial Ultragaz

As cláusulas e anexos acima referenciados evidenciam o fato de que os Termos de Acordo 2004 e 2005, pactuados pelo sujeito passivo, deixaram de cumprir o requisito previsto na parte inicial do § 1º, do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, qual seja: “§ 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...*” Apesar da aparente definição das regras, o que se vê nos Anexos são supostos Indicadores e Formas de Apuração dos Fatores, entretanto, não há qualquer definição de efetiva meta a ser alcançada pelos funcionários da pessoa jurídica, que remeta à integração entre capital e trabalho; dependendo apenas da ocorrência, ou não, de fatores internos ou externos sobre os quais os trabalhadores têm pouca ou nenhuma ingerência. Não há demonstração, ou definição, de qual deveria ser a efetiva participação do trabalhador, qual seria sua meta, quais seriam os pontos para determinação do que seria um Resultado: “Mínimo”, “Esperado” ou “Superior ao Esperado”, para efeito de percepção da PLR. Situação ainda mais afrontosa é encontrada no item VII, do par. 2º da Cláusula 5ª acima reproduzida, que trata do PLR relativo aos gerentes e diretores nos seguintes termos: “*Critérios de participação e valores aplicáveis aos gerentes e diretores serão determinados pelo acionista.*” Ou seja, não há no instrumento de negociação qualquer definição de regras, metas, critérios ou mecanismos de aferição da PLR dos gerentes e diretores, que, sumariamente, serão definidos pelo acionista.

Nos termos da Lei nº 10.101, de 2000, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é instrumento de integração entre o capital e o trabalho e, assim, uma forma de incentivo à produtividade. Tal premissa, pressupõe que seus beneficiários, conhecendo as regras do processo, possam contribuir com seus esforços para o atingimento das metas preestabelecidas e assim receberem suas participações nos lucros ou resultados da empresa. Entretanto, conforme demonstrado, não consta dos Termos de Acordo a definição da efetiva meta a ser alcançada pelos funcionários da pessoa jurídica, que remeta à integração entre capital e trabalho. Ausente assim um dos mais importantes requisitos legais condicionadores da não inclusão da participação nos lucros ou resultados na base de cálculo das contribuições, qual seja,

a inclusão, nos instrumentos decorrentes da negociação, de 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 acordo pactuado.

Ademais, deve ser novamente ressaltado o fato de que, relativamente ao período objeto do lançamento, a recorrente somente trouxe aos autos os Acordos de Participação dos Trabalhadores nos Resultados da Empresa, dos exercícios de 2004 e 2005, dos estabelecimentos: Feira de Santana, Ilhéus, Itabuna, Mataripe, Salvador e Juazeiro e o Acordo de Participação dos Trabalhadores nos Resultados da Empresa, do exercício de 2005, do estabelecimento Maceió. Não foram apresentados outros acordos, que encampassem os demais estabelecimentos, com destaque para o estabelecimento Matriz, envolvendo a Administração. Consta às e.fls. 344/349 minuta de acordo referente a Companhia Ultragaz SA, que além de não se referir à fiscalizada, sequer se encontra assinada pelas partes.

Conforme se verificou, a autuada traz em seu recurso os mesmos argumentos da peça impugnatória. Anuindo com os termos e fundamentos da decisão de piso, acorde o disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, e não tendo a recorrente apresentando novas razões que pudessem alterar o entendimento deste julgador, em acréscimo ao já expandido, adoto tais fundamentos também como minhas razões de decidir.

Quanto ao protesto para posterior juntada de documentos probatórios, era dever da interessada, já no ensejo da apresentação da impugnação, momento em que se instaura o litígio, municiar sua defesa com os elementos de fato e de direito que entendesse suportarem suas alegações. Assim deveria, sob pena de preclusão, instruir sua impugnação apresentando todos os argumentos e provas que entendesse fundamentar sua defesa. É o que disciplinam os dispositivos normativos pertinentes à matéria, artigos 15 e 16 do referido Decreto nº 70.235, bem como o disposto no inciso I, do art. 373 do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Conforme o comando do art. 16, § 4º, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. Havendo ressalva somente nas situações expressamente previstas nas alíneas do mesmo § 4º, hipóteses essas que, não se mostram presentes no caso ora sob apreciação. Apesar de alegar motivo de força maior, justifica a autuada a impossibilidade de apresentação temporânea de documentos, com o singelo motivo de tratar-se de mais de 81000 páginas, sendo demasiado custosa sua apresentação, o que, por si só, não seria fato caracterizador de situação de força maior.

Na peça impugnatória a autuada requereu a realização de perícia com o objetivo de comprovar os seus argumentos, todavia, quando apreciou a impugnação a autoridade julgadora indeferiu tal pedido, por entender desnecessária, porque a situação já estaria suficientemente esclarecida e passível de julgamento. Requerimento reiterado no recurso. Ora, na fase litigiosa do procedimento fiscal não se faz auditoria. O trabalho fiscal espelhou a situação presumida com base nas informações e documentos disponíveis naquele momento, situação essa induzida pela própria contribuinte ao deixar de apresentar a documentação solicitada por ocasião da auditoria. Assim procedendo, o sujeito passivo descumpriu sua obrigação legal, havendo efetiva violação da legislação tributária, mediante a omissão de documentos e informações necessários a correta identificação dos fatos econômicos no momento próprio.

A prova pericial, além do caráter específico, não depende exclusivamente da vontade das partes, mas sim de circunstâncias que justifiquem a necessidade de apreciações técnicas, por especialistas com conhecimento específico em determinadas matérias, com o intuito de esclarecer questões controvertidas, para que o julgador, diante de indícios ou elementos incipientes de prova, possa melhor elucidar os fatos para formar sua convicção. Hipótese esta, a meu ver e comungando com a decisão de piso, não caracterizada na presente situação, por considerar prescindível a realização da perícia pleiteada, mormente o fato de que a recorrente tem a obrigação de juntar os meios probatórios de seu interesse. Ademais, preceitua o § 1º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, que deve ser considerado não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do mesmo art. 16, quais sejam: “...a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito”. Verifica-se que a recorrente não se atentou ao atendimento de tais requisitos.

Assim sendo, também em consonância com a decisão de piso, indefiro o pedido de perícia reiterado no recurso sob análise, por considerá-la desnecessária à produção das provas pretendidas pela contribuinte, pelos motivos expostos e nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, que permite à autoridade julgadora, na apreciação das provas, formar livremente sua convicção, podendo indeferir o pedido de perícia/diligência que entender desnecessário.

Finalmente, no que tange à possibilidade de sustentação oral, cumpre esclarecer que, nos termos do disposto no artigo 55, § 1º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, a publicação da pauta no Diário Oficial da União e a divulgação no sítio do CARF na rede mundial de computadores (internet), será feita com, no mínimo, 10 (dez) dias de antecedência da data do julgamento. De acordo com a Portaria CARF/ME nº 7.755 de 30 de junho de 2021, é facultado às partes, mediante solicitação, nos termos e prazos definidos nos art. 4º e 7º da mesma portaria, o acompanhamento de julgamento de processo na sala da sessão virtual, assim como sustentação oral, desde que solicitado por meio de formulário próprio, indicado na Carta de Serviços no sítio do CARF na internet. Deve portanto, a parte ou seu patrono, acompanhar a publicação da pauta, podendo então adotar os procedimentos prescritos para efeito de efetuar sustentação oral, sendo responsabilidade unilateral da autuada tal acompanhamento.

Baseado em todo o exposto, voto por conhecer do recurso e no mérito dar-lhe parcial provimento, para reconhecer a decadência das contribuições relativas à competência 01/2003.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos

