Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 14367.000036/2009-95

Processo nº	14367.000036/2009-95
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2003-003.680 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de	23 de setembro de 2021
Recorrente	SKYCARGAS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA E CONTRADITÓRIO. FALTA DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS. PRELIMINAR REJEITADA. FASE INQUISITÓRIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 46.

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação do sujeito passivo para prestar esclarecimentos nas hipóteses em que a autoridade fiscal dispuser de elementos suficientes à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, nos termos do artigo 142 da Lei nº 5.172/66, não havendo se falar em cerceamento ao direito de defesa na fase procedimental fiscal que precede o lançamento, haja vista que os princípios do contraditório e ampla defesa são de observância mandamental apenas quando da efetiva formulação do lançamento tributário.

Não há nulidade no auto de infração lavrado sem prévia intimação do contribuinte.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. REQUISITOS PREVISTOS NA LEI 10.101/2000. REQUISITOS DESATENDIDOS.

São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social, A participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definidos na Lei.

De acordo com o artigo 2º, incisos I e II e § 1º da Lei nº 10.101/2000, a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, escolhidos pelas partes de comum acordo, mediante acordo comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou convenção ou acordo coletivo, sendo que os instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas.

O artigo 3º, § 2º da Lei nº 10.101/2000 também veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou

resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Wilderson Botto e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração consubstanciado no DEBCAD nº 37.221.911-0 por meio do qual foi constituído crédito tributário de contribuições previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre a folha de salários (cota patronal), e contribuições destinadas ao financiamento do Grau de Incidência Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho – GILRAT, relativas às competências de 01/2005 a 12/2005, de modo que o crédito restou exigido no montante total de R$ 16.352,17 (fls. 3/23).

Conforme se verifica do Relatório Fiscal de fls. 24/28, a autoridade fiscal entendeu por lavrar o respectivo lançamento tributário com base nos motivos abaixo delineados:

> "**4. Origem do crédito**
>
> Diferenças de recolhimento da contribuição social previdenciária apurada através das bases de cálculo composta pelas remunerações a empregados não declaradas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP's. Esses valores foram identificados nos Registros contábeis e não incluídos, também nas Folhas de Salários.
>
> O credito está dividido em levantamentos que identificam a origem, base de calculo e o período do crédito e foi constituído sob a égide do art. 22, da Lei nº 8.212199, *verbis*:
>
> > Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:
> >
> > I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Documento nato-digital

Eventuais diferenças decorrentes de recolhimentos em valor inferior aos apurados na GFIP não estão lançados neste Auto de Infração e serão objeto de cobrança automática.

4.1. Levantamento PEG – Prêmios e Gratificações

O credito constituído nesse levantamento decorre dos pagamentos efetuados conforme a empregados registrado na conta 4.1.1.01.004 - Prêmios e gratificações, cujos valores não foram inseridos na folha de salários para efeito de cálculo da contribuição previdenciária devida.

4.2. Levantamento PLR – Participação nos lucros e Resultados

O crédito constituído nesse levantamento decorre dos pagamentos efetuados a alguns empregados conforme registrado na conta 4.1.1.01.008 - Participação nos Lucros e Resultados, cujos valores não foram inseridos na folha de salários para efeito de cálculo da contribuição previdenciária devida. Os valores pagos com essa finalidade em desacordo com a Lei 10.1001, de 19.12.2000, compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Além do beneficio não ser extensivo a todos os segurados, podemos destacar algumas regras contidas na Lei 10.1001, não observadas quando do pagamento:

> Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:
>
> I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;
>
> II - convenção ou acordo coletivo.
>
> § 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:
>
> I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
>
> II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.
>
> § 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a titulo de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

4.3. Levantamento SAL – Salário Indireto Alimentação

As contribuições lançadas de acordo com o Art. 28, da Lei N° 8.212/91, incidem sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados soba forma de utilidades, conforme Art. 22, l da Lei °.8.212/91.

As remunerações sob a forma de utilidades são constituídas de valores gastos com alimentação sem observância da legislação do Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, tendo em vista que a empresa, sequer, fez inscrição no programa junto ao Ministério do Trabalho e Emprego. Essa modalidade de remuneração foi normatizada pelo Art. 758 da Instrução Normativa N°03, de 14.07.05 (publicada no D.O.U. de 15.07.2005), *verbis*:

Documento nato-digital

> "Art. 758. A parcela *in natura* habitualmente fornecida a segurados da Previdência Social, por força de contrato ou de costume, a título de alimentação, por empresa não inscrita no PAT, integra a remuneração para os efeitos da legislação previdenciária."

Os valores lançados como base de calculo estão registrados na conta 4.1.1.02.004 – Refeições e Lanches, e não estão individualizados por segurado em razão da empresa não haver prestado essa informação que foi solicitada através de Termo de Intimação Fiscal, em anexo.

4.4. Levantamento SIE – Salário *in natura* Educação

O crédito constituído nesse levantamento decorre dos pagamentos de mensalidade de cursos superior de dois empregados registrados na conta 4.1.1.02.011 - Outros Custos e configura-se como salário in natura posto que não atende o previsto na no art. 28, da Lei nº 8.212/91, *verbis*:

> Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:
>
> § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente
>
> t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo."

A empresa foi devidamente notificada da autuação fiscal através do Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal – TEPF de fls. 37 e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 41/52 por meio da qual sustentou, em síntese, (i) o cerceamento ao direito de defesa e contraditório, (ii) a improcedência da inclusão na base de cálculo da contribuição por parte da empresa dos valores referentes aos prêmios e gratificações, participação nos lucros e resultados, salário indireto alimentação e salário *in natura* educação, bem como (iii) o equívoco no enquadramento legal por conta da inexistência de relação jurídico-tributária e a ofensa ao princípio da tipicidade tributária, de sorte que, em decorrência da quebra do princípio da estrita legalidade, o ato administrativo seria viciado e, por conseguinte, nulo de pleno direito.

Na sequência, os autos foram encaminhados para autoridade julgadora de 1ª instância apreciar a impugnação e, aí, em Acórdão de fls. 72/80, a 4ª Turma da Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém do Pará - PA entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa a seguir reproduzida:

> "**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**
>
> Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005
>
> AIOP DEBCAD 37.221.911-0
>
> OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. O crédito previdenciário plenamente regular, de conformidade com o art. 37 da Lei n° 8.212/91 e alterações c/c art. 142 do C.T.N, somente será elidido mediante a apresentação de provas, pelo contribuinte, que comprove a não ocorrência desses fatos.
>
> PROVA. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriores trazidas aos autos (§4°, do artigo 16, do Decreto n° 70.235/72).

Documento nato-digital

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido."

A empresa foi notificada do resultado da decisão de 1ª instância em 28/12/2009 (fls. 82) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 84/88, protocolado em 27/01/2010, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento.

E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações tais quais formuladas.

Observo, de logo, que a empresa recorrente suscita, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Do efetivo cerceamento ao direito de defesa e contraditório:

- Que a autoridade lançadora incorreu em vários erros, uma vez que os lançamentos aventados como devidos na verdade não o são, sendo que, a rigor, a autoridade procedeu ao levantamento dos valores apurados sem qualquer tipo de contato prévio com a recorrente; e

- Que, no caso, não houve qualquer tive de oportunidade em que a empresa pudesse explicar os lançamentos objeto da autuação, do que resultou no cerceamento ao direito de defesa e contraditório, sem contar que a comunicação das irregularidade apenas ocorreu no momento da lavratura do auto de infração.

(ii) Da ausência de menção aos itens da Lei – Levantamento PLR:

- Que a autoridade fiscal simplesmente limitou-se a discriminar no item 4.2. do Relatório Fiscal a integra do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, mas não identificou qual inciso ou parágrafo foi descumprido pela empresa, daí por que o lançamento deve ser desconsiderado.

(iii) Da conformidade com o disposto na Lei nº 10.101/2000:

- Que a autoridade julgadora de piso apontou que a distribuição de lucros foi realizada em desconformidade com a Lei nº 10.101/2000, sendo que tal entendimento não procede, uma vez que existe, hoje, toda uma flexibilidade para o encontro da fórmula mais adequada para

Documento nato-digital

implementação da participação nos lucros da empresa, não devendo as partes, por meros entraves formais, deixar de cumprir o que o espírito da Lei preconizou, que é a efetiva participação dos funcionários nos lucros da empresa;

- Que o fato de que os funcionários da empresa não se encontram vinculados a qualquer sindicato profissional justamente porque pertencem a categorias cuja representatividade ainda não foi amparada pela lei ratifica o procedimento adotado pelas partes, do que se conclui que é impossível admitir a intervenção de qualquer sindicato que não representa a categoria, sendo esse o motivo pelo qual os funcionários dispensaram a intervenção de qualquer órfão de classe, os quais, no caso, foram representados única e exclusivamente por comissão constituída pelos funcionários mais atuantes; e

- Que o artigo 2º, caput da Le in 10.101/2000 facultou às partes a escolha de um dos procedimentos, sendo que, no caso, as partes escolheram a constituição de comissão de empregados sem a intervenção do sindicato de classe, bem assim que o § 1º do referido artigo, por sua vez, faculta a inclusão de instrumentos de acordo relativos aos critérios indicados nos incisos I e II a título meramente exemplificativo, do que se conclui que a redação do dispositivo não deixa dúvidas de que os critérios elencados exemplificadamente nos incisos I e II não são obrigatórios por conta da expressão "*podendo ser considerados.*

(iv) Da Prova:

- Que a autoridade julgadora de piso ainda apontou que a empresa não logrou êxito em comprovar que o benefício do auxílio faculdade é extensivo a todos os funcionários, sendo que, no caso, reafirma-se que o ônus da prova incumbe a qual acusa e não ao réu, sendo essa uma das regras máximas do direito brasileiro, de sorte que é a autoridade que tem a obrigação de comprovar que o plano não extensivo a todos os funcionários e não a empresa.

Com base em tais alegações, a empresa recorrente pleiteia pelo conhecido do recurso voluntário e que a turma julgadora entenda pelo acolhimento da alegação preliminar de nulidade do lançamento por vício material ou, no mérito, que o acórdão recorrido seja inteiramente reformado, de modo que o lançamento deve ser declarado improcedente por falta de sustentação fática e jurídica.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

1. Da análise da alegação preliminar de cerceamento ao direito de defesa

De início, registre-se que o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 prescreve duas hipóteses de nulidade dos atos jurídicos administrativos. Confira-se:

Documento nato-digital

> "**Decreto nº 70.235/72**
>
> **Art. 59**. São nulos:
>
> **I** - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
>
> **II** - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

Pelo que se observa, enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra insculpida no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal.

O que nos interessa efetivamente para o deslinde da questão que ora se analisa é verificar que o inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem sempre ser proferidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de serem consideradas nulas em decorrência da falta de elemento essencial à sua formação.

De acordo com o artigo 59, inciso II do Decreto n° 70.235/72, a existência de qualquer ato precedente estará por violar os princípios do contraditório e ampla defesa e acabará maculando o ato decisório posterior, o qual, aliás, deverá ser considerado ineficaz pelo reconhecimento da nulidade.

Nas palavras de Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka[1],

> "[A nulidade no processo administrativo fiscal] Só deve ser reconhecida excepcionalmente, quando verificada: a) incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão; ou b) violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte."

É nesse mesmo sentido Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López[2] se manifestam:

> "O artigo 59 trata de nulidade por vício de incompetência, seja dos atos e termos processuais (inc. I), seja dos despachos e decisões (inc. II) (...).
>
> [...]
>
> O inciso II cuida, ainda, da nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa que, no processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal. Daí as decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do

[1] PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014, Não paginado.

[2] NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

Documento nato-digital

> contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas pela falta de elemento essencial à sua formação. Da mesma forma, a omissão de requisitos essenciais enseja a nulidade do lançamento quando cercearem o direito de defesa do contribuinte."

Nesse contexto, registre-se que, de acordo com o artigo 142 da Lei n 5.172/66, o crédito tributário será constituído pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo (i) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, (ii) determinar a matéria tributável, (iii) calcular o montante do tributo devido, (iv) identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, (v) propor a aplicação da penalidade cabível. Veja-se:

> "**Lei nº 5.172/66**
>
> **Art. 142**. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
>
> **Parágrafo único**. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

A propósito, note-se que *verificar a ocorrência do fato gerador* tem a ver com o motivo do ato e significa, portanto, que o lançamento deve estar lastreado em provas do acontecimento que dá ensejo ao pagamento do tributo.

Em outras palavras, *verificar a ocorrência do fato gerador* equivale a comprovação do fato tal qual descrito na hipótese de incidência tributária. É a própria verificação da subsunção do fato à norma. E é por isso mesmo que se diz que o motivo ou o que motiva o ato de lançamento é, sempre, a constatação de um fato que preenche as características do acontecimento previsto abstratamente na hipótese da regra-matriz de incidência tributária.

Em comentários ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, Luciano Amaro[3] dispõe o seguinte:

> Afirma, ainda, que o lançamento seria *tendente* a verificar a ocorrência do fato gerador etc. Ora, o Código Tributário Nacional confunde aí o lançamento com as investigações que a autoridade possa desenvolver e que objetivem (*tendam a*) verificar a ocorrência do fato gerador etc., mas que, obviamente, *não configuram lançamento*. A *ação* da autoridade administrativa (investigação) é que objetiva a consecução de *eventual* lançamento. Efetivado o lançamento, porém, este não "tende" para coisa nenhuma, ele *já é o resultado da verificação da ocorrência do fato gerador*, mesmo porque, sem que se tenha *previamente* verificado a realização desse fato, descabe o lançamento. Em suma, o lançamento não tende nem a verificar o fato, nem a determinar a matéria tributável, nem a calcular o tributo, nem a identificar o sujeito passivo. O lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado. (grifei).

Ora, se o lançamento tributário é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, decerto que antes de sua

[3] AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

Documento nato-digital

formalização – fala-se, aqui, em fase de auditoria interna ou, tecnicamente, fase instrutória ou procedimental, a qual, aliás, comumente se instaura a partir do início do procedimento fiscalizatório ou ação fiscal – inexiste qualquer acusação e muito menos imputação de infração fiscal, não havendo se falar aí em eventual violação aos princípios da ampla defesa e contraditório.

A autoridade fiscal não está sempre obrigada a solicitar esclarecimentos do sujeito passivo fiscalizado e, a rigor, apenas o fará se houver necessidade para tanto, porque, do contrário, se dispuser de elementos que entenda suficientes para formalizar o lançamento de ofício e constituir o crédito tributário, deverá fazê-lo independentemente de qualquer audiência junto ao sujeito passivo, até porque, como visto, o lançamento é ato vinculado à Lei, sem contar que o procedimento fiscal é inquisitório, de modo que caberá aos particulares apenas colaborar e respeitar os poderes legais dos quais a autoridade fiscal está investida.

Essa linha de entendimento encontra amparo nos ensinamentos de James Marins[4] ao dispor que

> "O procedimento administrativo fiscalizador interessa apenas ao Fisco e tem finalidade instrutória, estando fora da possibilidade, ao menos enquanto mera fiscalização, dos questionamentos processuais do contribuinte. É justamente a presença, ou não, de uma pretensão deduzida ante ao contribuinte, o que separa o procedimento, atinente exclusivamente ao interesse do Estado, do processo, que vincula além do Estado, o contribuinte. Só quando houver vinculação do contribuinte se fará lícito aludir a processo, antes não. Corroborando tal assertiva, basta se atinar para que nem todo procedimento fiscalizatório irá conduzir necessariamente a uma exação, havendo clara separação entre os dois momentos.
>
> O PAF, coerentemente com essa interpretação, em seu art. 14, preceitua que "a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento". Somente com a apresentação da impugnação é que o procedimento se torna processo, estabelecendo-se o conflito de interesses: de um lado o fisco que acusa a existência de débito tributário, fundando sua pretensão de recebê-lo e, de outro, o contribuinte, que opõe resistência por meio da apresentação de impugnação. É a partir desse momento que, iniciada a fase processual, passa a vigorar, na esfera administrativa, o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal." (grifei).

A propósito, é nesse mesmo sentido que há muito que este Tribunal Administrativo vem sustentando, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

> "**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**
>
> Período de apuração: 01/01/1997 a 30/06/1997
>
> NULIDADE. FALTA DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS. INOCORRÊNCIA.
>
> O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. Aplicação da Súmula CARF nº46. Não há nulidade no auto de infração lavrado sem prévia intimação do contribuinte.

[4] MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial. 13 ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, p. 222/223.

Documento nato-digital

> (Processo nº 10880.015940/2001-88. Acórdão nº 3402-007.214, Conselheiro Relator Rodrigo Mineiro Fernandes. Sessão de 18/12/2019. Acórdão publicado em 27/01/2020)".

E tanto é que essa linha de entendimento restou fixada na Súmula Vinculante CARF nº 46, cuja redação segue transcrita:

> "**Súmula CARF nº 46**
>
> O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante**,** conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)."

Considerando, pois, que, de acordo com o artigo 14 do Decreto nº 70.235/72[5], somente com a impugnação é que o procedimento se torna processo, decerto que é partir desse momento que, iniciada a fase processual, passa a vigorar, na esfera administrativa, o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, nos termos do que preceitua o artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal[6].

Com base em tais fundamentos, entendo por rejeitar a preliminar de cerceamento ao direito de defesa e contraditório, formulada em decorrência da falta de intimação fiscal para que o sujeito passivo pudesse prestar esclarecimentos.

2. Do plano participação nos lucros e resultados – PLR e dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000

O legislador constituinte de 1988 se notabilizou por tentar reduzir a enorme desigualdade econômica e o passivo social no Brasil e, portanto, visando garantir alguns direitos aos trabalhadores urbanos e rurais, acabou elencando em seu artigo 7º, inciso XI da Constituição de 1998 a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa (PLR), a qual, aliás, é expressamente desvinculada da remuneração, tal qual definido em lei. Confira-se:

> "**Constituição Federal de 1988**
>
> CAPÍTULO II – DOS DIREITOS SOCIAIS
>
> **Art. 7º** São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:
>
> [...]
>
> **XI** - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei."

[5] Cf. Decreto nº 70.235/72. Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.
[6] Cf. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 5º. (omissis). LV - 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.

Documento nato-digital

A finalidade da PLR é promover maior integração entre o capital e o trabalho mediante livre negociação entre empregador e empregados, devidamente assistidos pelo sindicato representativo da respectiva categoria profissional, daí por que o instituto não pode ser utilizado como simples substituição da remuneração contraprestativa do trabalho.

De acordo com Eduardo Maneira e Daniel Serra Lima[7], a doutrina não diverge no sentido de que a participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa tem por escopo incrementar a renda dos trabalhadores e aumentar a integração destes com os empregadores, através da distribuição de uma porcentagem dos lucros que contribuíram para a empresa apurar.

Dito isto, registre-se, de plano, que a Lei específica disciplinadora do instituto da PLR foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro a partir do advento da Medida Provisória nº 794/1994, a qual, aliás, foi reeditada até a sua conversão na Lei nº 10.101/2000 que em vigor até os dias de hoje, podendo-se observar que os requisitos relativos ao procedimentos para a celebração da PLR encontram-se disciplinados nos artigos 2º e 3º da referida Lei. Confira-se:

> "**Lei nº 10.101/2000**
>
> **Participação nos lucros e prêmios**
>
> **Art. 2º** A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:
>
> **I** - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;
>
> **II** - convenção ou acordo coletivo.
>
> **§ 1º** Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:
>
> **I** - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
>
> **II** - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.
>
> [...]
>
> **Art. 3º** A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.
>
> [...]
>
> **§ 2º** É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil."

Em apertada síntese, os requisitos que a legislação exige para a distribuição de PLR desvinculada do salário são os seguintes: (i) o programa deve ser objeto de negociação entre trabalhadores e empregadores, com a interveniência do sindicato; (ii) as regras do programa bem

[7] MANEIRA, Eduardo; LIMA, Daniel Serra. Participação nos Lucros e Resultados: Requisitos para a não Incidência da Contribuição Previdenciária na Visão do Carf. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 224, mai/2014, p. 51/65.

Documento nato-digital

como eventuais metas a serem alcançadas para a distribuição da PLR devem ser claras e objetivas, facultando aos trabalhadores a aferição do desempenho; (iii) a PLR não deve substituir parcela do salário dos funcionários; e, por fim, (iv) a distribuição da PLR não pode ser realizada mais de duas vezes ao ano.

Verifica-se que o objetivo das normas trazidas pela Lei nº 10.101/2000 foi dar segurança aos trabalhadores, obrigando os empregadores a negociarem as regras com a interveniência do sindicato e dotando os trabalhadores de meios eficazes para verificar se as mesmas foram ou não cumpridas. Tais garantias visam, portanto, permitir que os trabalhadores possam exigir o pagamento da PLR tal como foi acertado[8].

É nesse sentido que Elias Sampaio Freire[9] se manifesta:

> "A leitura dos dispositivos legais encimados denota uma acentuada preocupação em se garantir que o pagamento da PLR seja, antes de mais nada, discutido entre as partes diretamente envolvidas. A lei prestigia a participação dos empregados, seja indiretamente por intermédio dos respectivos sindicatos, seja diretamente por intermédio de comissão escolhida por eles.
>
> [...]
>
> A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivas obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. A objetividade e a clareza exigidas pelo § 1º do art. 2º da Lei 10.101/00, nada mais representam do que uma forma de se garantir que não haja dúvidas que impeçam ou dificultem a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: há uma integração entre o capital e o trabalho, pela recompensa com a participação nos lucros ou resultados por parte do trabalhador e a empresa ganha em aumento de produtividade."

De fato, o que a Lei nº 10.101/2000 busca é estipular parâmetros para que a participação nos lucros não se banalize e se descaracterize na prática, assumindo feição de salário.

No caso concreto, note-se que, a partir da análise do Acordo colacionado aos autos pela empresa (fls. 61/63), datado de 05/01/2005, é possível verificar que as exigências contidas no artigo 2º, incisos I e II da Lei nº 10.101/2000, já que não houve qualquer participação do representante de sindicato dos empregados.

A propósito, veja-se que o referido Acordo foi assinado, por um lado, por representante da empresa e, por outro, por uma comissão formada, segundo a empresa recorrente, pelos empregados mais atuantes, sendo que, no caso, a empresa não colacionou aos autos qualquer comprovação de que tal comissão tenha sido regularmente constituída, o que vai de encontro com o disposto na referida Lei, uma vez que a negociação ocorreu sem o amparo de convenção ou acordo coletivo, sem o amparo de representante do sindicato e sem provas de que a comissão de empregados que assinou o Acordo detenha efetivamente poder legal para representa-los.

---

[8] MANEIRA, Eduardo; LIMA, Daniel Serra. Participação nos Lucros e Resultados: Requisitos para a não Incidência da Contribuição Previdenciária na Visão do Carf. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 224, mai/2014, p. 51/65.

[9] FREIRE, Elias Sampaio. "A repercussão da adoção de programas de participação nos lucros ou resultados sobre a incidência de contribuições previdenciárias". In: FREIRE, Elias Sampaio; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). Contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do Carf. São Paulo: MP, 2012, p. 19.

Documento nato-digital

A ausência de provas da legitimidade da comissão se faz relevante na medida em que, se houve imposição do empregador na escolha do membros da comissão, há também margem de imposição, por parte da empresa, do resultado obtido no acordo. Não há a necessária garantia de que existiu um acordo entre a empresa e seus empregados, muito menos uma negociação, o que contraria frontalmente o espírito da Constituição Federal de 1988 e da Lei nº 10/101/2000, que notadamente prezam pelo estímulo à produtividade e, portanto, de forma alguma, almejam um puro e simples aumento salarial para os empregados, desconectado de qualquer programa de metas e/ou resultados e sem qualquer recolhimento de contribuições sociais.

Ora, a redação do artigo 2º, *caput* da Lei n° 10.101/00 não deixa margem para dúvidas a respeito da exigência de negociação pactuada entre a empresa e seus empregados.

Outra irregularidade constante do suposto plano de Participação nos Lucros e Resultados diz com a exigência contida no artigo 2º, § 1º da referida Lei nº 10.101/2000, que dispõe que os instrumentos decorrentes da negociação devem consta regras claras e objetivas. É que pela análise do referido Acordo de fls. 61/63 é possível constatar que essa exigência não foi atendida satisfatoriamente, porquanto o Acordo é omisso em relação aos seguintes pontos:

(i) Não há qualquer informação acerca dos percentuais a serem utilizados no cálculo do valor da participação a ser paga;

(ii) Não há no Acordo qualquer esclarecimento em relação ao que poderia ser considerado como "resultado" e os parâmetros para avaliá-lo, conforme se verifica do item 5, que prevê que, na ausência de lucro, o pagamento poderá ser realizado com base no "resultado";

(iii) Não constam as metas ou resultados da empresa, nem dos empregado individualmente, bem como não constam os mecanismos de aferição do cumprimento das metas globais e individuais a serem utilizados; e

(iv) Não restou claro se os valores de participação no lucro ou resultado pagos aos empregados independerá, ou não, do cumprimento de metas individuais ou se se aterá apenas ao cumprimento de metas coletivas.

Ressalte-se, ainda, que no item 5 – Direitos Substantivos do referido Acordo há menção a um anexo que, no final, não foi colacionado aos autos pela empresa recorrente.

Além de tudo isso, verifique-se que, a partir do Livro Razão juntando às fls. 64/69, é possível atestar que o lançamento contábil na conta "PLR – Participação Lucros e Resultados" datado de 31/03/2005 não está coberto pelo único Acordo juntado aos autos, datado de 05/01/2005, porquanto, em seu histórico, há referência ao pagamento da segunda parcela do PLR, do que se conclui que se trata do pagamento da PLR de 2004 que, aliás, apenas pode estar regida por acordo contemporâneo, o qual, no caso, não foi juntado aos autos, de modo que a regularidade da operação não restou comprovada.

Constata-se, ainda, que, no ano de 2005, a referida conta contábil PLR - Participação Lucros e Resultados possui três lançamentos contábeis à débito, sendo que o artigo 3º, § 2º da lei n° 10.101/00 é claro ao vedar o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores à 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.

Documento nato-digital

A partir da análise do referido Livro Razão também é possível verificar que os lançamentos efetuados na conta contábil PEG – Prêmios e Gratificações traduzem-se em pagamentos efetuados em 11 (onze) meses dos meses do ano de 2005, sendo que, ao dispor que os lançamentos efetuados na referida conta referem-se ao pagamento de participação nos lucros e resultados da empresa e que, portanto, houve erro de escrituração contábil, já que tais pagamentos deveriam ter sido lançamentos na conta PLR – Participação Lucros e Resultados, a própria recorrente acaba admitindo que descumpriu o artigo 3º, § 2º da Lei nº 10.101/2000, que dispõe que são permitidos apenas dois pagamentos no ano civil.

Ainda que a Lei autorizasse a periodicidade mensal de distribuição de lucros e resultados, decerto que a alegação de que houve ali erro quanto à escrituração contábil não deve ser acolhida, uma vez que a empresa recorrente não juntou quaisquer documentos que pudessem atestar a ocorrência do erro, bem como não colacionou aos autos prova de que efetuou as necessárias correções relativas à escrituração contábil consubstanciada nos Livros Razão e Diário e muito menos juntou documentos de caixa que consubstanciassem os valores escriturados.

De todo modo, o que deve restar claro é que a validade dos planos de participação nos lucros e resultados devem ser apurados à luz dos requisitos constantes nos artigos 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000, não bastando, para tanto, que a empresa apenas lance contabilmente valores em conta intitulada "PLR – Participação nos Lucros e Resultados", porquanto a imunidade tal qual prevista no artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal reserva à Lei os requisitos e exigências que devem ser atendidos para que o plano de PLR seja considerado válido, o que não ocorreu no caso em apreço.

Por fim, destaque-se, ainda, que, diferentemente do que a empresa recorrente sustenta, a autoridade fiscal elencou expressamente no item 4.2 do Relatório Fiscal de fls. 24/28 que as regras contidas nos artigos 2º, incisos I e II e § 1º e 3º, § 2º da Lei nº 10.101/2000 foram descumpridas, sem contar que a recorrente se contradiz porque, por um lado, afirma que a autoridade não especificou os itens descumpridos e, por outro, acabou apresentando razões de defesa específicas relativa a cada um dos requisitos que, segundo a autoridade fiscal, foram descumpridos.

Com base em tais fundamentos, entendo que as alegações da empresa recorrente não devem ser acolhidas.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade por preterição ao direito de defesa e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

Documento nato-digital