



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



**Processo nº** 19515.720287/2015-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-008.979 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de agosto de 2021  
**Recorrente** NET SERVICOS DE COMUNICACAO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DECADÊNCIA. INÍCIO CONTAGEM DE PRAZO.

Não restando evidenciada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos casos de lançamento por homologação, estão extintos pela decadência os créditos tributários lançados cuja ciência do contribuinte se deu após o transcurso de 05 anos contados a partir da data da ocorrência do fato gerador.

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Não há mácula no lançamento fiscal que, em seu curso, o contribuinte seja extinto por incorporação e a ciência do lançamento tenha sido formalizada na pessoa jurídica incorporada, em particular quando tal procedimento não resultou em qualquer prejuízo à defesa; quando o fiscalizado, mesmo depois de incorporado, continuou a se portar como se ativo estivesse; e, ainda, não havendo prova nos autos da data em que a alteração cadastral foi noticiada à RFB.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS.

O acordo de PLR firmado entre empresa e empregado não demanda exclusivamente a integração de capital e trabalho, devendo observar que se constitui, também, instrumento de incentivo à produtividade que só pode ser concebida se atendidos os preceitos legais regulamentares.

É pertinente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais e que, em sua essência, trata-se de pagamento de remuneração pelo serviço prestado.

QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A regra para aplicação de multa nos casos de lançamento de ofício é a imputação da exigência no percentual de 75%, sendo a qualificação da penalidade uma medida de exceção a ser aplicada apenas quando evidenciado o elemento volitivo na conduta do agente. A mera infração à legislação tributária não ampara a qualificação da penalidade de ofício.

**JUROS SOBRE MULTA. SÚMULA CARF Nº 108.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

**ARROLAMENTO DE BENS. SÚMULA CARF Nº 109.**

O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência para declarar extintos os créditos tributários lançados até a competência 03/2010, inclusive. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, e para exonerar a exigência correspondente aos DEBCAD nº 51.016.643-1 e 51.016.642-3.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (Suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

**Relatório**

O presente processo trata de recurso voluntário impetrado em face do Acórdão 08-36.676, de 28 de junho de 2016, exarado pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE(fl. 31.515 a 31.532), que assim relatou a lide administrativa.

Trata-se de crédito tributário lançado pela Fiscalização decorrente de contribuições sociais previdenciárias não recolhidas à Seguridade Social e a Terceiros (Outras Entidades e Fundos) em razão de fazer pagamentos a seus empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, divergências apuradas entre folha de pagamento e GFIP, acarretando o lançamento de pagamentos a segurados empregados e contribuintes individuais, nos termos seguintes:

Auto de Infração	Data da Consolidação	Valor Consolidado em R\$	Contribuições	Levantamentos
51.016.640-7	06/04/2015	30.798.046,72	Parte da empresa – Pagamentos de PLR e GILRAT	PR – Pagamentos em Partic. Resultados
51.016.641-5	06/04/2015	7.602.352,34	Parte de terceiros (outras entidades e fundos)	PR – Pagamentos em Partic. Resultados
51.016.642-3	06/04/2015	4.218.057,51	Parte da empresa – Pagamentos a Contribuintes Individuais e Parte empresa e GILRAT (GFIP X FOPAG) – pagamentos a empregados	CI – Pagamentos a Contribuinte Individual e DF – Diferença de BC FPAG GFIP
51.016.643-1	06/04/2015	1.143.497,48	Parte de terceiros (outras entidades e fundos)	DF – Diferença de BC FPAG GFIP

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, foi acordado entre a Net Serviços de Comunicação S.A., por parte da comissão de empregados e por parte do polo patronal, e pelo SINCAB Sindicato Nacional dos Trabalhadores em Sistemas de

TV por assinatura e Serviços Especiais de Telecomunicações, os direitos de participação nos resultados do ano calendário de 2009, pago em 2010, poderia alcançar até o montante de 3(três) salários recebidos pelo empregado no mês de dezembro, ressalvadas as hipóteses de cálculos especiais, com cálculo *pro rata* no caso de não ter o empregado direito ao ano todo, e de média dos salários do ano para os comissionados; podendo alcançar a participação excepcional de 3,6 salários foi a participação máxima admitida no acordo, o que ultrapassar o patamar representado por esta referência está fora do alcance da Lei n.º 10.101/2000 como gerador de excepcionalidade quanto a isenção da base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.

Foi anexado acordo e a cartilha distribuída aos funcionários, com as explicações sobre a aplicabilidade do acordo para o ano trabalhado 2009, são claros e objetivos quanto ao limitador máximo de 3,6 salários do benefício da participação.

Ainda que no acordo constasse a alínea "g" do Parágrafo Segundo da Cláusula Sétima:

*“g. a empresa bonificará ainda com quantidade de salários diferenciada alguns Diretores e Executivos da Companhia a critério da Diretoria e aprovados pelo Conselho de Administração, conforme sua relevância no desempenho de resultados da NET. Este complemento estará vinculado às metas adicionais, individualizadas e específicas para cada um deles, assim como dos indicadores Operacionais abaixo, podendo, em casos extraordinários, ficar desvinculado das referidas condições, conforme definição da Diretoria Geral”*

De acordo com a Fiscalização era um pode tudo em benefício de "alguns" indicados como sendo "diretores e executivos da companhia a critério da diretoria", sem nominá-los, aprovados pelo Conselho da Administração, vinculado a metas individualizadas para cada um deles, podendo em casos extraordinários ficar desvinculado de condições, ou seja, de metas.

Neste caso dos diretores ou executivos, a participação nos resultados praticada conflita com a Lei n.º 10.101/2000 em diversos tópicos:

- falta de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação, ou, o quanto será distribuído conforme a produtividade – Ofensa ao § 1º do Art. 2º da Lei;

- falta de regras claras e objetivas quanto às regras adjetivas, ou, o que será avaliado e de que forma - Ofensa ao § 1º do Art. 2º da Lei;

- inexistência no acordo, para os diretores, de I – índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa a serem alcançados; II – programas de metas, resultados e prazos, que tivessem sido pactuados previamente; em conflito com a lei e desvirtuando a alínea “g” do parágrafo segundo da cláusula sétima do acordo que previa que alguns diretores ou administradores poderiam ficar desvinculados de condições – Ofensa ao parágrafo 2º do art. 2º da Lei.

- o que se deveria efetivamente obedecer, as regras, para a apuração do direito às participações, itens tratados acima, não ficou arquivado na entidade sindical dos trabalhadores - ofensa ao § 2º do Artigo 2º da Lei;

- o que supostamente decidiu a Diretoria como forma de quantificar o que seria sua participação nos resultados não foi registrado para conhecimento da comissão de empregados da empresa e do representante do sindicato, e muito menos foi objeto de apreciação destes para fins de aceite ou rejeição, o que seria muito provável que

acontecasse pelo potencial dos decididos representarem discriminação com os funcionários operacionais da empresa, tanto pelos benefícios oferecidos à menor quanto pela forma de se medir, ou não se medir, as performances exigidas - ofensa ao Art. 2º, tanto ao Inciso I como do inciso II, c.c. § 2º.

A aplicação do que se depreende da alínea "g" do Parágrafo Segundo da Cláusula Sétima para diretores e executivos da companhia, para o decidido intramuros por eles mesmos em benefício de si próprios, ainda que sob a tutela do Conselho de Administração, representaria uma *Carte Blanche* para que fizessem o que bem entendessem, o que, supõe-se por razoabilidade, não aconteceria para desfavor de seus interesses.

*Carte Blanche*, como forma de exercício de poder, em que o dominante se impõe sem limites ao subalterno, no caso o patrão/empresa sobre o empregado, é doutrina de relacionamento repudiada no direito moderno, por construção e desenvolvimento doutrinário que teve suas raízes na distante Revolução Francesa de 1789, e, no direito trabalhista especificamente, contrária a toda jurisprudência brasileira; No regido pela Lei nº 10.101/2000 uma impossibilidade legal.

Ainda segundo a Fiscalização seria perfeitamente compreensível que a comissão de empregados, junto com o representante do sindicato, tivessem deixado passar esta deformação contratual sem maiores resistências, afinal, manda a prudência, que se a empresa se dispunha a lhes oferecer algo razoável a seus interesses, não lhes convinha arriscar se confrontando com a força patronal, e, quanto ao sucesso da implementação da cláusula, era previsível que a empresa sempre correria o risco de entrar em conflito com o Fisco, o que, se acontecido, colapsaria naturalmente a pretensão de seus dirigentes com a disposição enxertada no acordo; o que vem a ocorrer no levantamento fiscal relatado no Termo de Verificação Fiscal.

Ainda de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, os empregados operacionais da empresa, de médio ou menor grau hierárquico, ficaram adstritos ao teto máximo de 3,6 salários como prêmio de produtividade na forma da Lei nº 10.101/2000, tendo a Fiscalização reputado como regular.

Já para a parcela de benefícios que foram conseguidos a partir do tratamento especial supostamente possibilitado pela alínea "g" do Parágrafo Segundo da Cláusula Sétima do Acordo de Participação dos Empregados nos Resultados, a uns poucos diretores e executivos, é objeto de desconsideração quanto à desoneração das obrigações previdenciárias patronais que seriam possibilitadas pela aplicação da Lei nº 10.101/2000, por todas as razões já expostas, na forma do que se apresenta nos levantamentos fiscais que são relatados no Termo de Verificação Fiscal.

E aqui, deve-se se destacar, a desconsideração abrange não somente a parcela dos benefícios que ultrapassou o limite de 3,6 salários, mas todo o quantum que se pagou de participação nos resultados para os diretores e executivos na forma da Cláusula Sétima, conforme listagem anexada pela Fiscalização.

Como referido, toda a sistemática para a apuração da produtividade destes, ou sua não apuração, e a forma com que foi decidida suas participações e benefícios era incompatível com o texto legal.

Ainda a se considerar que o benefício da participação nos resultados prevista na Lei nº 10.101/2000, Art. 3º, não deve ser tomado como substituto ou complemento da remuneração devida a qualquer empregado, tanto porque é remuneração que se acrescenta ao salário mensal sem o substituir, como porque

não se pode admitir que seu valor venha a ter magnitude de tal forma superior ao salário mensal que o torne a principal remuneração do empregado.

Nesta última hipótese, a participação dilatadamente superior ao salário, implicaria em permitir que as empresas usassem o benefício como subterfúgio para conseguir a desoneração previdenciária.

No caso presente, para diretores e administradores, a impropriedade na aplicação da Lei n.º 10.101/2000 pode ser afirmada como de materialidade incontestável, veja-se o Anexo I do Termo de Verificação Fiscal em que se encontram participações nos resultados que chegam até mesmo ao fator de 42,35, ou seja, ganha-se de participação nos resultados 42,35 vezes o salário mensal.

Verificou-se, ainda, que apenas 199 diretores e executivos contra 6.012 (outros empregados), receberam PLR de R\$ 14.061.753,95 a mais; R\$ 44.037.164,32 contra R\$ 29.975.410,37, e desta maneira receberam em média, cada um deles, R\$ 216.135,67 de PLR a mais, ou seja, R\$ 221.292,28 contra R\$ 5.156,62, em privilégio de tratamento somente oferecido a diretores, gerentes e executivos escolhidos.

Para a relação do distribuído em relação aos salários dos beneficiados, o apresentado configura flagrante caso de desoneração previdenciária indevida.

A multa de ofício foi aplicada no percentual de 150% porque, segundo a Fiscalização, houve a ocorrência de sonegação e fraude nos pagamentos de Participação nos Lucros e Resultados para os diretores e executivos da empresa.

O lançamento abrangeu, ainda, a divergência verificada no cotejo entre as folhas de pagamento e GFIP para segurados empregados e contribuintes individuais.

### **Da Impugnação**

O sujeito passivo foi cientificado em 07/04/2015, tendo apresentado impugnação em 06/05/2015, alegando em síntese que:

#### **Do erro na identificação do sujeito passivo**

A nulidade do auto de infração por erro de identificação do sujeito passivo. Com efeito, em 07/04/2015, foi dada ciência à pessoa jurídica Net Serviços de Comunicação S.A (CNPJ n.º 00.108.786/0001-65) dos Autos de Infração ora impugnados.

Entretanto, conforme atestam os anexos documentos societários, a Net Serviços de Comunicação S.A. foi alvo de incorporação pela CLARO S.A em 31/12/2014, ora Impugnante, o que acarretou a sua extinção, nos termos dos artigos 219 da Lei n.º 6.404/76 (Lei das S/A) e 1.116 da Lei n.º 10.406/02 (Código Civil).

Nesse sentido, José Edwaldo Tavares Borba, para quem “numa incorporação, uma sociedade absorve outra ou outras que, para tanto, se extinguem”.

A operação societária que desencadeou a extinção da Net Serviços de Comunicação S.A. observou todos os trâmites legais, tendo sido alvo de arquivamento perante a Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP - PROTOCOLO 0.119.107/15-6), o que acarretou a “baixa” do CNPJ da empresa incorporada, conforme atesta o campo “Data da Situação Cadastral” presente no anexo documento público, que foi extraído do sítio eletrônico da própria Receita Federal do Brasil.

#### **Da decadência**

Sendo a exigência ora atacada relativa a supostos créditos de Contribuições Previdenciárias Patronais e de Terceiros, portanto tributos devidos por homologação, situação onde o contribuinte adianta o pagamento e depois informa ao Fisco a

ocorrência do fato gerador, aplica-se a norma contida no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, para efeitos de cálculo do prazo em que o Fisco teria o direito de constituir eventuais créditos mediante o ato de lançamento.

Isto posto, nos termos do indigitado § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, o termo inicial para contagem do prazo decadencial se daria na data da ocorrência de cada fato gerador.

Do simples exame do Auto de Infração verifica-se que os tributos exigidos são relativos aos períodos base iniciados em janeiro de 2010 e encerrados em dezembro de 2010. Computando-se o prazo de cinco anos contado a partir de cada período base, ou seja, a partir de janeiro de 2010, fevereiro de 2010 até dezembro de 2010.

Tendo a Impugnante sido intimada apenas no dia 07 de abril de 2015, verifica-se que em relação aos créditos referentes aos períodos base de janeiro, fevereiro e março de 2010 já havia ocorrido a decadência do direito de lançamento e a respectiva extinção dos créditos tributários, nos termos da pacífica jurisprudência de nossos tribunais administrativos.

### **Da legalidade do pagamento de PLR a Diretores e Executivos**

Número de salários não é base para análise da participação nos resultados, não existindo na lei ou no próprio bem por ela tutelado qualquer comando que justifique a premissa adotada pela d. autoridade fiscalizadora.

A Constituição Federal, na intenção clara de garantir uma forma de socialização dos ganhos das empresas, incluiu a participação nos lucros ou resultados da empresa dentre os direitos assegurados aos trabalhadores urbanos e rurais, pelo artigo 7º, inciso XI, dispondo da seguinte forma:

*"Art. 7º - São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem a 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."*

Ou seja, a Constituição Federal garantiu aos trabalhadores a participação nos lucros ou resultados das empresas, como melhoria de sua condição social.

Trata-se de um direito que vai além de permitir a socialização de lucros, pois coloca o trabalhador ao lado do empresário e do investidor, garantindo-lhe a compreensão e participação no negócio, e não apenas a realização de seu trabalho.

Dentro desse contexto, constou do Acordo Coletivo de Trabalho de Participação dos Empregados nos Resultados ("**Acordo de PLR**" - **doe. 03**) da Impugnante que:

*"Mediante tais considerações, as partes decidem formalizar o presente acordo que visa estabelecer e disciplinar as normas de participação dos colaboradores da NET, com vínculo empregatício, nos resultados de acordo com as determinações legais e os critérios fixados neste instrumento para a quantificação da participação nos resultados do referido Grupo Empresarial, de forma condicionada ao alcance de metas pré-estabelecidas. (...)" (fls 2 - g.n.)*

A desvinculação dos valores percebidos pelos empregados, a título de PLR, da sua remuneração decorre do fato de que **não se tratam de valores provenientes do trabalho**, mas sim de sua condição de trabalhador, de ser ele detentor de força de trabalho, verdadeiro "capital" que é empregado no negócio e que lhe rende resultados.

Ora, para que se conceda a participação nos lucros ou resultados é necessário que, além do trabalho, sejam atingidas determinadas metas e condições eleitas, as

quais podem ser fixadas com base em critérios como existência de lucro ou de faturamento, e que não dependem, exclusivamente, do empregado.

Portanto, a natureza jurídica destes valores não depende simplesmente da existência de vínculo de emprego e da prestação de serviço, tal como ocorre com o salário ou a remuneração, mas sim de um **concurso de fatores**, dentre eles o **desempenho da empresa em geral e do empregado**.

Assim, para o intérprete atento e cuidadoso, a distribuição dos lucros e resultados deve ser analisada sob vários ângulos, **que, em nada se confundem com o número de salários ou qualquer decorrência direta destes**, mas sim se levando em conta os seguintes elementos:

- o envolvimento do trabalhador,
- sua integração no desenvolvimento do empreendimento, bem como na forma de sua distribuição, que contempla a coletividade, baseada em critérios objetivos e subjetivos.

Os sujeitos da relação que envolve a PLR são apenas os empregados (por meio de seus representantes) e a empresa, sendo que deles provêm a negociação e o acerto de condições, tal como ocorreu no Acordo de PLR em discussão.

A Lei n.º 10.101/2000 trouxe as disposições que vieram a nortear essa negociação, trazendo-lhe balizamento e contornos orientativos, bem como limitativos. No entanto, só veio a reforçar que cabe ao intérprete garantir ao direito dos trabalhadores à percepção da PLR, de maneira a garantir a máxima efetividade da norma constitucional que versa sobre o assunto.

Deveras, por meio da Lei n.º 10.101/2000 se estabeleceu que a participação dos empregados nos lucros ou resultados pode ser implantada de duas formas, **que não se excluem: mediante comissão escolhida pelas partes** (inciso I do artigo 2º), **por acordo ou convenção coletiva** (inciso II do artigo 2º).

Flagrante a insubsistência da acusação quando se verifica que no próprio TVF, no item 4.2.2., **a D. Autoridade Fiscalizadora expressamente se manifesta no sentido de que até o montante equivalente a 3,6 salários, haveria consonância com o acordado e com a Lei n.º 10.101/2000**.

Há previsão expressa no acordo normatizando a atribuição da Participação nos resultados aos diretores e executivos com base nos mesmos direitos substânicos e regras adjetivas para o atingimento das metas e, **complementarmente, também de forma expressa, nos termos contidos na alínea G, do § 2º da Clausula Sétima do acordo, a previsão do pagamento de montante diferenciado aos seus diretores e executivos, condicionados ou não a metas adicionais e específicas para cada um deles**.

De fato, **há a fixação expressa no acordo no sentido de que os diretores e executivos têm direito à atribuição de valores a título de participação nos lucros sem uma limitação quantitativa**. Com efeito, é inegável que a previsão contida na alínea G, do parágrafo 2º, da Cláusula Sétima é uma garantia ao direito de fruição deste não limite ao máximo a ser atribuído aos diretores e executivos.

O que não se pode perder de vista no presente caso, é que a Receita Federal se posiciona como uma espécie de validador das condições pactuadas na PLR. Ocorre, todavia, que os requisitos de clareza e objetividade estabelecidos na legislação não se voltam, não se destinam ao Fisco Federal (até porque é parte totalmente estranha ao ajuste), mas, exclusivamente, para seus reais interessados: a empresa e seus empregados.

Ora, se esses dois personagens consideraram que as cláusulas do plano de PLR estão suficientemente claras e objetivas, o Fisco não tem qualquer poder ou competência para intervir nessas relações para estabelecer, ele própria, seus conceitos do que sejam essa clareza e objetividade, e muito menos para descaracterizar a natureza que a lei lhes atribui sem a contrapartida de uma evidência cabal da existência de vícios que, na forma da lei, podem contaminar a validade daqueles atos jurídicos.

Não há exigência legal para fixação de **metas individualizadas**.

Da mesma forma, não há **vedação legal** para atribuição de participações com **graus e valores distintos em função do cargo do beneficiário**.

#### **Das divergências entre as folhas de pagamento e a GFIP**

Há precisão e regularidade nas declarações feitas na GFIP – inexistente a incongruência apontada pela fiscalização.

Com relação às supostas divergência de recolhimento das obrigações previdenciárias constata-se, da mesma forma que em relação à suposta divergência esclarecida no item anterior, que a verdade material, não foi devidamente buscada pela D. Autoridade Fiscal, na medida em que os recolhimentos apontados como insuficientes pela D. Autoridade em seu relatório denominado "ANEXO II" não existem.

#### **Do agravamento da multa de ofício**

Caso não sejam acolhidos os argumentos anteriormente expostos, suficientes para o cancelamento integral da autuação em questão, o que se alega apenas a título de argumentação, cumpre destacar o não cabimento da multa agravada aplicada pela D. Autoridade Fiscalizadora, **em face da inexistência de provas e da imaterialidade dos indícios acerca da suposta existência de fraude/dolo ou simulação** praticado pela Impugnante.

Para que a multa agravada possa ser exigida é necessário, diferentemente do ocorrido, que a Fiscalização demonstre, por intermédio da apresentação de provas inequívocas, que as condutas levadas a efeito pela Impugnante foram praticadas com evidente intuito de fraude.

#### **Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa**

Com efeito, ainda que se entenda correta a utilização da taxa Selic para cobrança dos juros de mora incidentes sobre o tributo supostamente devido, o que se alega apenas a título argumentativo, é certo que os juros calculados com base nessa taxa não poderão ser exigidos sobre a multa de mora, por absoluta ausência de previsão legal.

#### **Do arrolamento de bens**

Inexistem elementos para que se proceda ao arrolamento de bens da impugnante.

#### **Do pedido final**

Por fim, requer a ora impugnante seja integralmente cancelado o Auto de Infração objeto da presente impugnação.

É o relatório.

Debruçada sobre os termos da impugnação, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE exarou o Acórdão ora recorrido, que



considerou improcedentes os termos da impugnação. As conclusões do Julgador de 1ª Instância podem ser sintetizadas pelos excertos abaixo:

#### Da preliminar de nulidade

(...) O auto de infração não foi lavrado por pessoa incompetente, e a hipótese do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, que se refere ao cerceamento de defesa, não se aplica ao caso, pois o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, omissão ou obscuridade capaz de impossibilitar, no todo ou em parte, o exercício do contraditório e da ampla defesa, que foram plenamente exercidos pela autuada em sua impugnação.

(...) ... O lançamento só estaria eivado de nulidade se o erro na identificação fosse capaz de se traduzir em uma ilegitimidade passiva do sujeito chamado a se defender ante a imposição fiscal, o que não se verificou no caso dos autos.

#### Da decadência

(...) Dessa forma, apenas na eventualidade de ser afastada a qualificação da multa se poderia alterar a regra de contagem do prazo decadencial. Se a Fiscalização entendeu que houve sonegação e fraude e essa situação restou confirmada na presente decisão, como se verá adiante, não se pode considerar que o período de 01/2010 a 03/2010 esteja fulminado pela decadência.

#### Da Participação nos Lucros e Resultados

(...) É fato incontroverso nos autos que os Diretores e Executivos da empresa possuíam tratamento diferenciado em relação aos demais empregados, tendo a estipulação de metas individuais e ganho ilimitado que chegou a mais de 42 (quarenta e duas) vezes o salário dos diretores da empresa.

(...) Não se pode aceitar por óbice legal o estabelecimento de metas individuais para favorecer trabalhadores específicos. De outra sorte, o PLR não pode ser utilizado como substituto da remuneração, como nitidamente ocorreu no presente caso.

(...) Nitidamente, denota-se uma clara intenção deliberada de diferenciar e com isso prestigiar uma pequena força de trabalho da empresa, com uma cláusula evasiva, diametralmente oposta ao mandamento legal, que prevê o estabelecimento de regras claras e objetivas.

Neste diapasão, agiu com acerto a Fiscalização ao descaracterizar o PLR da impugnante e considerar os pagamentos efetuados no campo de incidência da contribuição social previdenciária, não merecendo nenhum reparo o lançamento.

#### **Das divergências entre as folhas de pagamento e a GFIP**

(...) O acervo probatório demonstra a exatidão do montante apurado, não tendo a impugnante trazida à colação prova capaz de elidir o lançamento em questão. A Auditoria Fiscal demonstrou com exatidão a origem da divergência apurada.

#### **Da qualificação da multa de ofício**

(...) Como já tratado neste acórdão, os elementos constantes dos autos para o pagamento da PLR indicam claramente a sonegação e a vontade deliberada (dolo) de não recolher os tributos incidentes ao Fisco, configurando fraude ao tentar encobrir a ocorrência do fato gerador.

#### **Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa**

(...) Em síntese, a legislação de regência autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício.

#### **Do arrolamento de bens**

Com relação ao pedido de cancelamento do Termo de Arrolamento de Bens e Direito, lavrado na ação fiscal, cumpre esclarecer que não compete a este órgão julgador a sua análise, por não fazer parte das atribuições definidas no artigo 233 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012 (DOU de 17 de maio de 2012).

Ciente do Acórdão da DRJ em 16 de agosto de 2016, fl. 31.558, ainda inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fl. 31.563 a 31.648, em que reitera as razões expressas na impugnação, as quais serão melhor detalhadas no curso do voto a seguir.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

### **DA PRELIMINAR**

#### **NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.**

A defesa sustenta nulidade do Auto de Infração por este ter sido lavrado contra pessoa jurídica extinta.

Em apertada síntese, valendo-se de longa argumentação amparada em manifestações doutrinárias, alega que foi dada ciência da autuação à Net Serviços de Comunicação S.A., CNPJ nº 00.108.786/0001-65, na data de 07/04/2015. Contudo, tal PJ já estaria extinta em razão de incorporação pela Claro S.A., ocorrida em 31/12/2014.

Resumidamente, a Decisão recorrida concluiu que o Auto não foi lavrado por pessoa incompetente, atendeu a todas as determinações legais e não apresenta obscuridade capaz de impossibilitar o pleno exercício do direito de defesa.

Ora, a análise dos autos evidencia que, de fato, houve a citada incorporação e esta ocorreu no curso do procedimento fiscal, que se iniciou em 28 de março de 2014.

Contudo, uma coisa é a aprovação da incorporação por Assembleia, outra coisa é o arquivamento de tal deliberação no órgão de registro e uma outra coisa, ainda, é a atualização das informações contidas no CNPJ.

Ainda que tal alteração cadastral tenha ocorrido em data anterior à ciência do lançamento, não se pode desconsiderar que, mesmo após tal evento de reorganização societária, a empresa continuou a responder às intimações como se nada tivesse ocorrido (vide documentos de fls. 104, 112, 117 e 119), inclusive no que tange à representação (vide procuração de fl. 124). Não obstante, tão logo tomou ciência do auto de infração, arguiu a nulidade do lançamento alegando exatamente um evento sobre o qual silenciou, suscitando uma extinção que não foi pelo próprio fiscalizado.

Não identifico a mácula apontada.

Pelo Princípio da instrumentalidade das formas, *temos que a existência do ato processual não é um fim em si mesmo, mas instrumento utilizado para se atingir determinada*

*finalidade*. Assim, ainda que com algum vício, se o ato atinge sua finalidade sem causar prejuízo às partes, não se declara sua nulidade.

No caso em questão, não houve qualquer prejuízo à defesa, que contestou o lançamento no prazo próprio, apresentando conteúdo compatível com a acusação fiscal.

Acolher a pretensão recursal configuraria situação apontada pela doutrina como inadmissível (*venire contra factum proprium* - proibição do comportamento contraditório), por estar diretamente relacionada ao princípio da vedação de se beneficiar da própria torpeza, cuja reprovação se impõe em homenagem às mais basilares noções de direito e justiça.

Assim, rejeito a preliminar.

#### **DA EXTINÇÃO DE PARTE DOS VALORES LANÇADOS EM FACE DA DECADÊNCIA - PERÍODOS BASE DE JANEIRO, FEVEREIRO E MARÇO DE 2010.**

#### **DA AUSÊNCIA DE PROVA DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE E CONSEQÜENTE IMPOSSIBILIDADE DE SER APLICADA A MULTA AGRAVADA EM FACE DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO**

Os tópicos recursais acima foram agrupados em razão de tangenciarem o mesmo tema, a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Alega a defesa que, para a contagem do prazo decadencial, deve-se considerar os termos do § 4º do art. 150 da Lei 5.172/66 (CTN), iniciando-se o lapso temporal para a Fazenda Pública promover lançamento com a ocorrência do fato gerador. Assim, restariam extintos as exigências fiscais constituídas para as competências 01 a 03/2010, já que a ciência do lançamento ocorreu apenas em abril de 2015.

Sobre o a qualificação da penalidade de ofício, a defesa aduz que, para tanto, seria necessária a demonstração cabal do evidente intuito de fraude nas condutas da fiscalizada.

Analisando os termos do Termo de Verificação Fiscal, é possível identificar como a Autoridade lançadora justificou a qualificação da penalidade, merecendo destaque:

4.4.7. O Conselho de Administração, representante direto dos acionistas, pretendendo ter um corpo gerencial altamente motivado, oferece altas remunerações a seu corpo gerencial principal, o que faz à margem da remuneração ordinária do salário mensal; É nítida a substituição e/ou complementação salarial vetada pela Lei 10.101, a materialidade da magnitude dos valores fala por si.

4.4.8. Assim, considerados: 1 – as magnitudes dos valores envolvidos, expressão concreta da materialidade do observado; 2 – que a ninguém seria dado alegar que não sabia que os termos da Lei 10.101/2000 deveriam ser obedecidos literalmente, por se tratar de concessão tributária com cláusulas de restritividade para o usufruto da elisão prevista, como são restritivas todas as concessões tributárias em quaisquer outras previsões legais relacionadas a tributos, veja-se o Art. 111 do CTN; É incompatível com o apresentado qualquer outra conclusão que não a de que o encontrado é incompatível com a involuntariedade.

4.4.9. Conclusão qualificadora que se imporá ser considerada em enquadramentos que se impuseram necessários, para a aplicação da multa de ofício nos levantamentos fiscais impostos e para o prazo decadencial aplicável.

4.4.10. Somente se concebe como involuntárias as imprecisões eventuais que não comprometam ou alterem substancialmente as informações prestadas, ou, então, que tenham origem em situações complexas ou controversas para a interpretação da

situação tributária, nesta última hipótese podendo até mesmo se impor, casos mais polêmicos, o suporte judicial específico para as interpretações adotadas.

4.4.11. A necessidade que as remunerações por participação em resultados, para a isenção previdenciária, tenha suporte nos termos do acordo trabalhista que permitiu e regulou o direito aos pagamentos, e que os termos do acordo obedeçam literalmente a disciplina da Lei 10.101/2000, é matéria de todo incontroversa no direito tributário e previdenciário.

4.4.12. As constatações, sobre as naturezas dos fatos que impuseram os levantamentos fiscais relatados, afastam a admissibilidade da involuntariedade nas desonerações indevidas praticadas, que, pelos benefícios alcançados pelo sujeito passivo, sem o competente suporte na legislação e no acordo trabalhista próprio celebrado, somente podem ser concebidas em ações conscientemente produzidas, o que, pela inexistência de outra possibilidade para o necessário enquadramento legal da motivação nas ações infringentes, implica em se concluir que o constatado representou configuração de atos somente admissíveis de terem sido gestados em vontade de agir, animus, que em perspectiva do direito tributário só pode ser entendida como dolosa;

4.4.13. Evidente que fica, da situação concreta apresentada, que foram ações executadas para afastar as satisfações das obrigações contributivas que se impunham, operadas para produzir, como de fato produziram, largos benefícios ao sujeito passivo em detrimento das obrigações para com o fisco, ações que resultaram em reduções das contribuições a recolher;

4.4.14. Constatação que aqui se impõe apresentar para as corretas aplicações das multas nos lançamentos de ofício, consideradas as verificações impostas pela disciplina do § 1º do At. 44 da Lei 9.430/96.

#### **5. As Multas a se aplicarem para os indevidos tratamentos como participações em resultados**

5.1. A multa aplicada nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996: “I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.”.

5.2. Nas situações concretas tratadas neste relatório, o Inc. I do Art. 44 terá que ser combinado com o disposto no § 1º do mesmo Art.: “§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”; Destaque-se: a multa básica deve ser duplicada, passando de 75% para 150%:

5.3. Importante destacar que se encontram elementos de ação e omissão, nos fatos que levaram aos levantamentos fiscais, que produzem efeito na definição das multas de ofício a se aplicarem, em se considerando definições da lei nº 4502/64:

*“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”*

*“Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária*

*principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”*

#### **6. O prazo decadencial na situação concreta – tratamento indevido como participações em resultados**

6.1. A multa de ofício calculada a partir das constatações relatadas neste relatório, por indicar ocorrências previstas no § 4º do Art. 150 do CTN, Lei 5.172/62, produz como efeito, na determinação do prazo decadencial para o levantamento fiscal de ofício, o disposto no Inc. I do Art. 173 do Código Tributário.

Analisando a matéria relacionada à decadência, a Decisão recorrida concluiu:

Apenas na eventualidade de ser afastada a qualificação da multa se poderia alterar a regra de contagem do prazo decadencial. Se a Fiscalização entendeu que houve sonegação e fraude e essa situação restou confirmada na presente decisão, como se verá adiante, não se pode considerar que o período de 01/2010 a 03/2010 esteja fulminado pela decadência.

Já tratando da qualificação da penalidade de ofício, concluiu o julgador de 1ª

Instância:

Como já tratado neste acórdão, os elementos constantes dos autos para o pagamento da PLR indicam claramente a sonegação e a vontade deliberada (dolo) de não recolher os tributos incidentes ao Fisco, configurando fraude ao tentar encobrir a ocorrência do fato gerador.

Assim, confirmado o procedimento fiscal, eis que de fato existem indícios fortes de conduta dolosa, deve ser mantida a multa qualificada de 150% e ser afastado o argumento de dúvida em favor do acusado (art. 112 do CTN), considerando que os elementos demonstram a intenção de impedir a ocorrência do fato gerador.

Sintetizadas as razões recursais e as considerações das Autoridades lançadora e julgadora, há de se ressaltar que, em se tratando de penalidade de ofício, a regra é a exigência de multa no percentual de 75% a que alude o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/93, restando a qualificação de tal penalidade, prevista no §1º do mesmo artigo, aplicável apenas, excepcionalmente, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Embora seja difícil definir e demonstrar de forma inequívoca o momento em que uma conduta deixa de ser uma mera infração à legislação tributária e passa a apresentar caráter intencional de sonegação ou fraude, é certo que a mera infração não justifica a qualificação da penalidade de ofício, pois, do contrário, não haveria exigência de multa em seu percentual geral, mas apenas em seu percentual excepcional. É o que se depreende do teor da Sumula Carf nº 14, que assim dispõe:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação a multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

No caso em tela, a justificativa para a conclusão da Autoridade lançadora acerca da voluntariedade da conduta praticada pelo contribuinte estaria relacionada à magnitude dos valores envolvidos e ao fato de que a ninguém é dato alegar desconhecimento de termos de lei, que deveriam ser obedecidas literalmente.

Ora, o fato da conduta ter sido voluntária não tem qualquer importância para o caso em tela, já que a voluntariedade é da essência dos acordos dessa natureza, sendo necessária a demonstração de que a conduta tenha como lastro o desejo de sonegar ou fraudar.

O que temos, na verdade, não é propriamente o pagamento de PLR sem suporte em acordo trabalhista, mas o pagamento de PLR amparado em acordo desalinhado dos preceitos legais que regulamentam a matéria, em particular a falta de regras claras e objetivas e a substituição ou complementação de salário. Essas são questões próprias de quase todos os ajustes de PLR dos quais resultam autuação e passam pelo rito recursal próprio do PAF. Portanto, são infrações à legislação tributária, mas não se pode afirmar que constituíram elemento doloso capaz de justificar a imputação do excepcional percentual de 150% da penalidade de ofício.

Neste sentido, entendo que são procedentes os argumentos recursais, razão pela qual voto pela exclusão da qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% e, conseqüentemente, por acolher a preliminar de decadência para declarar extintos os créditos tributários lançados até a competência 03/2010, inclusive.

## **DO MÉRITO**

### **REGULARIDADE DA PLR PAGA AOS DIRETORES DA RECORRENTE. ATENDIMENTO DAS REGRAS ESTABELECIDAS PELA LEI N.º 10.101/00.**

A defesa afirma que a Lei 10.101/00 não veda a possibilidade de diferenciar ou prestigiar parte da força de trabalho da empresa, mas exige apenas que esteja claro e objetivo no acordo qual a participação a que terá direito cada beneficiário.

E que se os três personagens (empregado, sindicato e empregador) consideram que as cláusulas do Plano estão suficientemente claras e objetivas, o Fisco não tem qualquer poder ou competência para intervir estabelecendo seus próprios conceitos do que sejam clareza e objetividade ou mesmo descaracterizando a natureza que a lei lhes atribui sem uma evidência cabal da existência de vícios que contaminem a validade de tais atos jurídicos. Que os requisitos de clareza e objetividade buscam proteger o trabalhador e não se destinam ao Fisco, que não é parte nos ajustes.

Citando excertos do Acordo, a recorrente afirma que, ao que interessa ao presente processo, os empregados diretores teriam direito a 3,6 salários a título de Participação nos Lucros ou Resultados, mais um adicional que dependeria de indicadores definidos no acordo ou pactuado separadamente, tal como autorizado clara e objetivamente no instrumento. Ademais, não mácula a desproporção entre os valores recebidos entre os empregados e administradores, em particular pela inexistência de limites para pagamento de participação devida a empregado.

Sustenta a defesa que o fato de ter sido negociado um limitador geral e não um limitador à PLR adicional em nada viola os termos da Lei 10.101/00 e que a DRJ não demonstrou em que a ausência de um limitador ou mesmo a existência de pagamentos diferenciados violaria as disposições do citado diploma legal.

Aduz que, cumpridas as formalidades previstas na legislação, não há se de falar na desconsideração dos pagamentos efetuados a título de PLR

Sintetizadas as razões da defesa, como sempre faço quando estamos diante do tema em questão, tomo a liberdade de transcrever trecho do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no Acórdão n.º 2201003.417, sessão de 07 de fevereiro de 2017, que estabelece as balizas para a correta análise dos fatos trazidos à colação nesse processo:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado

obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentin, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

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

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

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

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

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

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

(grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do



artigo 2º da Lei, “não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador.

Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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.

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.

Como ficou bem claro nos ensinamentos do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, não estamos diante de uma imunidade tributária, mas de uma isenção. Afinal, a Constituição Federal deixa para a lei o tratamento da matéria, resultando, portanto, em uma norma de eficácia limitada, cuja aplicabilidade dependia da emissão de normatividade futura.

Nos termos do inciso II da Lei 5.172/66 (CTN) <sup>1</sup>, interpreta-se literalmente a legislação que outorga isenção, com a ressalva de que, quando falamos de exclusão da PLR da base de cálculo do tributo previdenciário, estamos diante de uma norma isentiva e não imunizante, já que decorrente do preceito contido na alínea “j”, do § 9º do art. 20 da Lei 8.212/91.

Assim, o papel do Agente Fiscal, do qual este não pode se afastar, sob pena de responsabilidade funcional<sup>2</sup>, é a verificação do cumprimento dos requisitos fixados pela legislação para gozo do benefício fiscal. Portanto, o fato da Receita Federal não ser parte dos ajuste não afasta sua prerrogativa de analisar se os termos ajustados são compatíveis com a

<sup>1</sup> Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...) II - outorga de isenção;

<sup>2</sup> 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.

legislação, cabendo à Autoridade Fiscal promover o lançamento de ofício do tributo devido que deixou de ser recolhido.

No que tange à alegada existência de regras claras e objetivas, há de se ressaltar que a previsão constitucional do direito social em questão (inciso XI do art. 7<sup>a</sup>) tem como pano de fundo os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil listados no art. 3<sup>a</sup> da Carga Magna.

Assim, a efetiva integração entre o capital e o trabalho não é um fim em si mesmo, já que qualquer medida, definida em lei, para levar a termo tal previsão constitucional observará objetivos vinculados à construção de uma sociedade livre, justa e solidária; à garantia do desenvolvimento nacional; à erradicação da pobreza e a marginalização e redução as desigualdades sociais e regionais; e a promoção do bem de todos. Ou seja, terá de observar o interesse público, constituindo-se em uma tríade de elementos com interesses a serem satisfeitos, da empresa, do empregado e da coletividade. Portanto, temos sim três interessados, mas o sindicato compõe apenas um polo em conjunto com os empregados.

Nota-se que tal situação foi bem observada pelo legislador ordinário, que estabeleceu, logo no primeiro artigo da Lei 10.101/00, que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, nos termos da previsão constitucional, seria regulada como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade.

Neste sentido, o fato de um Programa de Participação nos Lucros ou Resultados ter sido formatado a partir de negociação entre empresa, representante de sindicato e empregados, por si só, não atesta sua regularidade e o atendimento aos preceitos da Lei 10.101/00, já que pode até evidenciar a integração entre capital e trabalho, mas deve observar, ainda, que sua essência está ligada ao incentivo à produtividade, que representaria o atendimento ao interesse público motivador da benesse fiscal.

Feitas tais considerações, há de se ressaltar que, no caso sob análise, a defesa sustenta a regularidade das metas e regras estabelecidas e, também, a regularidade do estabelecimento de limites para o valor a ser pago para os empregados em geral e a não definição de limites para os diretores.

A questão está relacionada à já citada alínea “g” do Acordo de PLR, que assim dispõe:

*“g. a empresa bonificará ainda com quantidade de salários diferenciada alguns Diretores e Executivos da Companhia a critério da Diretoria e aprovados pelo Conselho de Administração, conforme sua relevância no desempenho de resultados da NET. Este complemento estará vinculado às metas adicionais, individualizadas e específicas para cada um deles, assim como dos indicadores Operacionais abaixo, podendo, em casos extraordinários, ficar desvinculado das referidas condições, conforme definição da Diretoria Geral”*

Não parece haver regra claramente evidenciada para os diretores e executivos da Companhia. Não se sabe qual será essa “quantidade de salários diferenciada”, não se sabe, ainda, os critérios de relevância no desempenho ou as metas adicionais individualizadas e específicas, ainda que relacionadas a indicadores operacionais citados. Ademais, quais seriam os casos diferenciados que poderiam ficar até mesmo desvinculados de condições por definição da Diretoria Geral?

No que tange ao pagamento de valores diferenciados a título de PLR ou em valores muito superiores à remuneração mensal do colaborador, embora não haja previsão legal que limite o valor pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados, a questão deve ser observada sob prisma do Princípio da Razoabilidade, que é uma diretriz de bom-senso aplicada ao Direito. Esse bom-senso jurídico se faz necessário à medida que as exigências formais que decorrem do princípio da legalidade tendem a reforçar mais o texto das normas que o seu espírito.

É da essência do pagamento de PLR que o estabelecimento de metas possa levar a pagamentos diferentes entre os diversos colaboradores beneficiários. Afinal, se o que se pretende é o incremento de produtividade, é certo que a participação de cada um é diferente para alcance do objetivo traçado, sendo perfeitamente possível que a retribuição pecuniária se mostre diferente entre os beneficiários. Entretanto, não parece razoável que um empregado de uma empresa receba, a título de incentivo, em um determinado mês, um valor equivalente 42 vezes o seu salário ou um plus de 4.200% de sua remuneração mensal. Fica evidente que, para tal colaborador, o que de fato retribui o seu trabalho não é o salário, mas a PLR, a qual passa a ser o principal diferencial, inclusive, para fins de escolha do seu empregador, constituindo-se em clara substituição salarial.

Assim, a forma adotada pelo empregador para remunerar o trabalho dos seus funcionários o fez desvirtuar o fim social do seu Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, subvertendo a essência da legislação de regência, em claro abuso de direito, o que se considera ato ilícito nos termos do art. 187 da Lei 10.406/2002:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Pelo exposto, não identifico regras claras e objetivas nos ajustes levados a termo para fins de pagamento de PLR que pudessem demonstrar a necessidade de alteração da decisão recorrida neste tema. Ademais, há evidente desvirtuação do Instituto com a substituição ou complementação salarial.

Portanto, deve ser mantida a exigência fiscal relacionada ao PLR.

### **PRECISÃO E REGULARIDADE DAS GFIP. FALTA DE ANÁLISE DAS PROVAS E FATOS APRESENTADOS EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO.**

Alega a defesa que, a despeito de ter apresentado diversos elementos capazes de infirmar a acusação relacionada a uma suposta divergência entre valores declarados em GFIP e àquelas constantes da folha de pagamento, a Decisão recorrida examinou a matéria de forma muito sintética, limitando-se a mencionar que assistiria razão à Fiscalização, mas sem fazer qualquer juízo de valor sobre os argumentos apresentados.

A partir daí, reapresenta os mesmos tópicos contidos na impugnação, na certeza de que este Conselho formará a sua convicção no sentido da total improcedência do lançamento relacionado aos DEBCAD nº 51.016.643-1 e 51.016.642-3.

O Termo de Verificação Fiscal aponta que as diferenças de remuneração estão apresentadas no Anexo II, fl. 818 e ss.

Inicialmente a defesa busca demonstrar a correção de seus registros e, com vistas a demonstrar, na prática, por amostragem, os equívocos da fiscalização, detalha a ocorrência relativa à colaboradora Adriana Cardoso de Almeida Nirino, primeira beneficiária apontada no

anexo II acima citado. Indica mês a mês, por relação constante do arquivo Sefip (telas), que os valores dos pagamento estavam relacionados ao mesmo número do PIS da Sra. Adriana e devidamente declarados.

A seguir, o recurso detalha outros valores que considera improcedentes, apontando que as divergências de recolhimentos são decorrentes do incorreto batimento entre GFIP e folha de pagamentos, conforme o exemplificado no item anterior, e que não existem ou, quando muito, decorrem de equívoco de parametrização do arquivo MANAD, apresentando planilha em que aponta o que estaria errado, detalhando a seguir cada uma das linhas.

Em item seguinte, sustenta a duplicidade de rescisões complementares no RHEVOLUTION. Alega que, no ano de 2010, houve casos de pagamento de verbas e rescisões complementares e pós desligamento, época que fez ajuste retroagindo os valores de rescisões complementares da competência posterior ao desligamento para a competência do desligamento, do que gerou duplicidade de informações para os arquivos MANAD, conforme exemplo que cita, fl. 31.626;

Trata de Falta de Ajuste de Verbas de Férias, informando que nos casos relacionados a férias gozadas em período anterior à data do pagamento o sistema não reconhece a situação e os valores se perdem na geração do MANAD

Por fim aponta dois casos isolados de erro que representariam, em conjunto, 0,04% do total lançado, apresentando as justificativas para tais divergências.

Conclui o tópico nos seguintes termos:

4.1 - Em 4.388 registros (75,37%) não existe infrações cometidas e sim um erro de apuração de informações por parte do fiscal ou sistema da RFB, bastando apenas a checagem das informações contidas no relatório MANAD disponibilizado em mídia digital - CDR (Arquivo contido no CDR Documento n.º 5 da impugnação e documentos que acompanharam a petição protocolada em 28/05/2015) e nas GFIPs disponibilizadas em mídia digital - CDR (Arquivo contido no Doe. 4 da impugnação);

4.2 - Em 1.413 registros (24,27%) já consta novo ajuste no sistema arquivo MANAD (Arquivo contido no Documento n.º 5 da impugnação e documentos que acompanharam a petição protocolada em 28/05/2015). Não é devido qualquer valor a título de contribuições previdenciária nestes casos;

Em suma, não existem justificativas para tamanha autuação contra a Recorrente e mais de 99% dos valores apontados como devidos não correspondem à realidade. Portanto, deve ser reformado o acórdão recorrido e cancelados os autos de infração.

A partir das pouco mais de três dezenas de páginas da impugnação apenas para tratar do presente tópico e mais de três dezenas de milhares de documentos juntados com a impugnação, a decisão recorrida assim se manifestou:

Das divergências entre as folhas de pagamento e a GFIP

O débito apurado pela Fiscalização no caso em foco é decorrente da divergência verificada entre as informações prestadas nas GFIP e aquelas constantes das folhas de pagamento. Ou seja, a empresa vinha omitindo fatos geradores em GFIP tanto em relação a segurados empregados quanto em relação ao pagamento de contribuintes individuais.

O acervo probatório demonstra a exatidão do montante apurado, não tendo a impugnante trazida à colação prova capaz de elidir o lançamento em questão. A Auditoria Fiscal demonstrou com exatidão a origem da divergência apurada.

Destarte, verificando o Fisco que há diferenças entre as contribuições constantes em folha de pagamento e GFIP e os recolhimentos efetuados, cabe o lançamento das diferenças apuradas, não havendo reparo a ser feito, também, quanto a este aspecto.

Não parece que, no âmbito do julgamento em 1ª Instância, tenha havido o necessário cotejo dos argumentos da impugnação com os documentos contidos nos autos e na acusação fiscal.

Afirmar que o fisco demonstra com exatidão o montante apurado sem detalhar tal apuração ou mesmo afastar as alegações recursais, frise-se, verossímeis, não contribui para que o contribuinte possa exercer plenamente o seu direito de defesa.

A grande quantidade de informações a ser analisada pela Autoridade julgadora de 1ª Instância, decerto que ensejaria a conversão do julgamento processo em diligência, já que o tempo de relatoria não permitiria ao julgador formar sua convicção diante de tantas variáveis. Contudo, optou o Acórdão recorrido por levar a termo o julgamento lastreando a decisão em uma conclusão genérica.

A mesma dificuldade do Julgador de 1ª Instância em analisar tamanha documentação também alcança o julgamento nesta Corte, sendo certo que seria possível evitar a conversão do julgamento em diligência se evidenciada a procedência dos argumentos recursais.

Neste sentido, resta necessário avaliar os argumentos da defesa, ainda que por amostragem.

No que tange às diferenças apontadas para a colaboradora Adriana Cardoso de Almeida Nirino, que indicaria equívoco do lançamento repetido nos demais colaboradores, temos que esta senhora foi apontada em fl. 829, como tendo sido beneficiária de valores constantes na folha de pagamento sem a necessária correspondência em GFIP. De plano, tal afirmação fiscal não se sustenta, já que a mesma colaboradora aparece em fl. 804 com a indicação de base de cálculo informada em GFIP para o mesmo mês.

A análise superficial dos demais nomes relacionados no anexo II corrobora a tese da defesa de que houve equívoco por parte do Agente fiscal. É possível notar que outros colaboradores foram relacionados a partir da folha de pagamento (arquivo Manad), sem a correspondente indicação em GFIP ou, em pouquíssimos casos, com informações divergentes. Não obstante, feita uma análise por amostragem (quadro abaixo), nota-se que tal falta de correspondência decorre de pesquisa efetuada exclusivamente pelo nome, sem considerar que houve, entre a GFIP e a Folha, divergências de grafia que poderiam ser superadas pela pesquisa a partir dos nº do PIS ou NIT.

NOME	CITAÇÕES NO ANEXO II (fls)	CITAÇÕES GFIP (fls)
ADRIANA CARDOSO DE ALMEIDA NIRINO		1830, 2714, 3885, 4225, 4761, 6134, 6564, 7395, 8276, 9139, 10216
ALBINO AGUIAR ZANDARIM	818, 829, 840, 852, 864, 875, 889, 902, 913, 924, 936, 947	1831, 2715, 3886, 4763, 5458, 6135, 6565, 7396, 8278, 9140, 10217
ALESSANDRA DE ALMEIDA MAZZETI		1832, 2716, 3887, 4764, 5721, 6136, 6566, 7397, 8278, 9141, 10218
EVERTON SILVA BARAN	818, 830, 841, 852, 864, 876, 889, 903, 914, 925, 937, 948	1855, 1878, 2739, 3909, 4789, 6161, 6588, 7419, 8301, 9163, 10240,

Neste sentido, considerando a análise amostral acima, a verossimilhança dos argumentos recursais e a falta de aprofundamento da Decisão recorrida sobre as falhas apontadas pela defesa neste tópico, há se reconhecer que as Autoridades lançadora e julgadora não se desincumbiram satisfatoriamente de seu mister, aquela por não ter apurado adequadamente a ocorrência do fato gerador e o montante do tributo devido, esta por não avaliar os argumentos recursais que demonstravam com alguma clareza que havia mácula no lançamento.

Assim, pelo acima exposto e por tudo que consta dos autos, dou provimento ao recurso voluntário para exonerar os créditos tributários correspondentes aos DEBCAD 51.016.643-1 e 51.016.642-3.

**ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE MULTA  
DA INEXISTÊNCIA DE ELEMENTOS PARA QUE SE PROCEDA AO  
ARROLAMENTO DE BENS**

Os tópicos acima não merecem maiores considerações, já que são temas sobre os quais este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou uniforme e reiteradamente, tendo, inclusive, emitido Súmulas de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n.º 343, de 09 de junho de 2015, cujos conteúdos transcrevo abaixo:

**Súmula CARF n.º 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

**Súmula CARF n.º 109**

O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, nada a prover nestes temas.

**Conclusão:**

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram do presente, voto por acolher a preliminar de decadência para declarar extintos os créditos tributários lançados até a competência 03/2010, inclusive. No mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, e para exonerar a exigência correspondente aos DEBCAD n.º 51.016.643-1 e 51.016.642-3.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo