



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12448.720382/2010-00  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2301-010.396 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 4 de abril de 2023  
**Recorrente** MONGERAL AEGON SEGUROS E PREVIDÊNCIA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2008

**PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.**

Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da sociedade empresária em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 sofrem a incidência de contribuições sociais previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Acompanhou a relatora, pelas conclusões, o conselheiro Wesley Rocha.

(documento assinado digitalmente)

João Mauricio Vital – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle e João Mauricio Vital (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2301-010.396 - 2ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12448.720382/2010-00

## Relatório

Trata-se, no presente processo, de crédito constituído pela fiscalização, mediante a lavratura do Auto de Infração n.º 37.299.4750, referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais, a cargo dos segurados, destinadas ao financiamento da Seguridade Social, no período de 01 a 04/2007 e 03/2008.

No relatório fiscal de fls. 127/170 a fiscalização informou, em síntese, que:

A empresa realizou pagamentos a título de PLR em desconformidade com a legislação previdenciária, que dispõe sobre a não integração da referida verba no salário de contribuição, quando obedecida a lei específica, no caso, a Lei 10.101/00;

O item 5 do programa de PLR próprio da empresa não atendeu ao requisito de conter regras claras e objetivas, a teor do artigo 2º, § 1º, da Lei n.º 10.101/00, além de prever pagamento maior que o acordado, a critério exclusivo do empregador;

Intimada a prestar esclarecimentos, a autuada apresentou a métrica para apuração dos resultados, informou que a 1ª parcela do PLR era obrigatória em razão de CCT e que não houve pagamentos acima dos valores definidos;

A cláusula segunda, das CCT 2006 e 2007, estabeleceu vantagem pecuniária dissociada de qualquer resultado, meta ou critério, deixando de atender ao artigo 1º da Lei n.º 10.101/00, o qual preconiza a participação como estímulo à produtividade dos empregados;

Intimada, a empresa apresentou memória de cálculo e avaliação de desempenho individual dos empregados, além de apresentação de “slides” acerca do PLR dos empregados, contudo, as regras estabelecidas para pagamento não constaram do programa de PLR próprio da empresa apresentado ao sindicato, nem das CCT 2006 e 2007;

A empresa criou regras para pagamento do PLR, que não foram negociadas, nem constaram dos instrumentos exigidos pela lei específica, somente divulgava e orientava os empregados acerca das regras que definiu sem a participação dos interessados;

Constatou a divergência entre as regras de elegibilidade divulgadas nos “slides” de apresentação e as contidas no programa próprio. Além disso, houve descumprimento desta regra quando a empresa pagou PLR a empregados admitidos após o prazo estabelecido no programa próprio;

Atendendo à intimação, a companhia apresentou aditamento ao programa de PLR próprio, datado de 22/08/2008, mas que também não continha regras claras para o cálculo das participações, apenas fazia menção aos indicadores de comparativo orçamentário;

Tanto o programa de PLR próprio da empresa, cujo instrumento arquivado não continha regras claras e objetivas, quanto as CCT sobre PLR, que determinou o pagamento independentemente de qualquer resultado, lucro ou meta a ser atingida, estão em desacordo com a legislação específica;

Ao contrário do que dispõe o artigo 3º, § 2º, da Lei n.º 10.101/00, a empresa realizou pagamentos a título de PLR em mais de duas parcelas no mesmo ano civil (01, 04 e 07/2007 e 01, 03, 12/2008), quando deveria atentar para a vedação de periodicidade não inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil;

Realizou a comparação das multas para aplicar a mais benéfica, considerando as alterações decorrentes da MP 449/08, de maneira que aplicou multa de ofício no percentual de 75 % nas competências 02 e 05/2007 e 12/2008 e multa de mora no percentual de 24% nas demais competências, conforme explicitado no relatório fiscal.

A Impugnante apresentou a defesa, de fls. 206/231, aduzindo que:

Promoveu o pagamento da PLR por força das Convenções Coletivas de Trabalho – CCT dos 2006 e 2007, para pagamento em 2007 e 2008, respectivamente, bem como por força do programa de PLR próprio da Companhia;

Não desvirtuou o instituto da PLR, que foi concedida em consonância com a legislação, sendo ilegítima a incidência de contribuição;

O programa de PLR próprio da Impugnante não violou a obrigatoriedade de regras claras e objetivas para calcular os valores devidos aos empregados. O suposto artigo do programa, que violaria a lei refere-se ao ano de 2005 com pagamento em 2006, portanto, fora do escopo da fiscalização.

A efetiva participação dos empregados na elaboração do programa pode ser comprovada pela assinatura da Comissão de Empregados constante da última folha do documento em que constam as regras;

À vista dos documentos juntados é inegável a existência de elementos suficientes para o cálculo do valor de participação de cada empregado, cumprindo de forma integral o requisito de regras claras e objetivas. Ressalte-se que os empregados não foram apenas informados das regras claras e objetivas, mas participaram do processo de elaboração, por meio da Comissão de Empregados, que assinaram o instrumento;

Quanto ao pagamento de PLR acima dos valores definidos no programa, de fato não ocorreram, o que foi informado durante a fiscalização e não contestado pelo fiscal, sendo inócuo discutir a incidência sobre estes valores;

O pagamento de PLR, para empregados considerados inelegíveis segundo as regras do programa próprio da Impugnante, ocorreu por força das CCT 2006 e 2007, que estabeleceram critérios diferentes para concessão do benefício, em razão da data de admissão. Além disso, o requisito de admissão até 01 de setembro referia-se ao ano de 2005 para pagamento em 2006, que não é objeto da autuação. Para os anos de 2006/2007 a data limite era 30 de junho;

A Impugnante estava submetida às regras das CCT e do seu programa próprio, razão pela qual realizou o pagamento aos empregados admitidos após o prazo expresso neste último instrumento. As CCT estão em nível hierárquico superior ao seu programa próprio de PLR devendo ser atendidas as suas disposições de forma integral;

A fiscalização recusou-se a reconhecer a imperatividade do comando contido nas CCT, que obrigava a Impugnante, sendo certo que não há que se falar em desrespeito ao seu programa próprio de PLR;

Quanto ao pagamento em três parcelas, a Impugnante estava obrigada pela CCT a pagar a 1ª parcela em janeiro de cada ano, independentemente de seu programa próprio que previa o pagamento de PLR em duas parcelas;

Não cabe a aplicação da multa de mora concomitantemente com a de ofício, sendo este o entendimento pacificado no CARF, conforme precedentes colacionados

A DRJ Rio de Janeiro, na análise da impugnação, manifesta seu entendimento no sentido de que:

=> **DA MATÉRIA NÃO IMPUGNADA** - A Impugnante não apresentou contestação em relação à apuração da base de cálculo, planilhas, alíquotas, recolhimentos apropriados e contribuição devida, de maneira que se considera matéria não impugnada, nos termos do artigo 17 do Decreto n.º 70.235/72.

**DOS PROCEDIMENTOS DE NEGOCIAÇÃO** - No caso em apreço o pagamento de PLR aos empregados e administradores foi realizado com base em dois instrumentos distintos contendo regras divergentes, de sorte que é necessário analisar, primeiramente, a possibilidade de aplicação concomitante, ou a preponderância de uma sobre a outra.

Neste sentido, a própria Impugnante reconhece a preponderância das regras contidas nas Convenções Coletivas de Trabalho – CCT sobre os programas próprios de PLR, o que também é entendimento da jurisprudência, considerando a força normativa das primeiras.

O artigo 2º da Lei n.º 10.101/00 informa em seu *caput* que a negociação com vistas ao pagamento de PLR decorreria de comissão com representação sindical da categoria OU de CCT/ACT, portanto, presente a ideia de alternatividade entre um ou outro procedimento a reger o acordo; jamais permitiu a utilização das regras contidas num E noutro instrumento, senão quando observadas as diretrizes da lei. Reforça este entendimento a disposição contida no artigo 3º, § 3º, da referida lei, segundo o qual, eventual pagamento realizado, em decorrência de programa próprio da empresa, deve ser compensado com o decorrente de CCT.

Evidencia-se que a coexistência de duas negociações não pode resultar em descumprimento das diretrizes impostas pela lei específica. É de se concordar com a Impugnante que as regras negociadas na CCT prevalecem sobre aquelas do programa próprio da empresa, dada a sua força normativa, mas não prepondera sobre a própria lei específica que as elegeu como instrumento de negociação.

Assim, havendo dois instrumentos de negociação, como neste caso, há de prevalecer as regras contidas nas CCT, diante de algum conflito, sendo certo que as regras contidas em ambas, no seu conjunto, devem obedecer aos requisitos impostos pela lei.

No presente lançamento constatou-se que o pagamento de PLR, analisado por qualquer dos instrumentos isoladamente ou em conjunto, descumpriu os requisitos legais, como se evidenciará mais à frente.

**DA AUSÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS** - A Impugnante sustenta que os instrumentos de negociação atenderam à exigência de conter regras claras e objetivas, no entanto, os autos demonstraram o contrário.

A fiscalização consignou em seu relatório que as regras não constaram dos instrumentos de negociação, seja o programa de PLR próprio da empresa, às fls. 192/198 do AI n.º 37.299.4741, sejam as CCT, às fls. 207/213 do AI n.º 37.299.4741.

Verificando os referidos instrumentos, de fato, não se constatou a existência das regras claras e objetivas, tais quais apresentadas à autoridade fiscal em “slides” e documentos dissociados daqueles, ou seja, o programa próprio de PLR arquivado no sindicato, como exigido pelo § 2º, do artigo 2º da Lei n.º 10.101/00, não continha as regras claras e objetivas.

A exigência de arquivamento no sindicato pelo legislador não foi sem propósito, mas visou resguardar os direitos dos trabalhadores, quanto às eventuais alterações nas regras previamente negociadas ao alvedrio do empregador. As regras não constantes dos instrumentos arquivados podem ser alteradas ou descumpridas com maior facilidade, sem a devida publicidade, dificultando a fiscalização pelos empregados e seus representantes.

Observou-se nas respostas oferecidas às intimações fiscais que algumas regras eram extremamente subjetivas, como a avaliação de desempenho individual, outras deixavam a critério do empregador a decisão de contemplar ou não determinados empregados, ou aumentar o valor da participação. Sem adentrar à questão da falta de participação dos empregados, tal circunstância demonstra a importância, notada pelo legislador, de que, além de claras e objetivas, as regras estivessem no instrumento de negociação arquivado no sindicato. Bem assim, é de fácil e rápida constatação a total ausência de regras claras e objetivas para o pagamento de PLR nas CCT, o que não encontra abrigo na legislação de regência.

A existência de regras claras e objetivas, mas não inseridas no instrumento de negociação arquivado no sindicato, equivale a sua inexistência, porque não se presta para surtir os efeitos pretendidos pela lei, conforme exposto alhures. No que se refere às CCT o pagamento de PLR foi determinado de forma dissociada de qualquer meta, critério ou resultado. Pontua-se aqui o primeiro requisito legal descumprido e que impõe a integração das parcelas de PLR no salário de contribuição, por não se ajustar ao disposto no artigo 28, § 9º, “j”, da Lei n.º 8.212/91

**DO PLR PARA INELEGÍVEIS – DATA DE ADMISSÃO** - A Impugnante alegou que o pagamento de PLR para os empregados admitidos após a data limite estabelecida no programa próprio da empresa ocorreu em obediência as CCT, de maneira que não caracterizaria o descumprimento da legislação. Além disso, afirmou que a fiscalização teria se utilizado de regras do programa 2005/2006 para justificar a autuação.

Veja-se que as CCT 2006 e 2007, não fazem qualquer menção às datas de admissão, enquanto critério de eleição dos beneficiários do PLR, quando a empresa possuísse regras de eleição no seu programa próprio. A única regra de eleição pela data de admissão, constante das CCT (cláusula terceira, fls. 208 e 211 do AI n.º 37.299.4741), foi dirigida às empresas que não possuíssem programa próprio de PLR e, sequer menciona como limite para eleição dos beneficiários, as datas de 30 de junho (nos “slides”) ou 01 de setembro (item 1, às fls. 193 do AI n.º 37.299.4741).

Portanto, não pode prosperar a alegação de que os pagamentos feitos em desacordo com as datas limites impostas pelo programa próprio deram-se em obediência aos comandos das CCT.

Também não se encontra no campo da verdade a afirmação de que a fiscalização se apoiou nas regras de 2005 para 2006, comprovação que prescinde de maiores explicações, basta a leitura dos instrumentos de negociação acostados pela autoridade fiscal e a verificação das datas de vigência.

Assim, todos os pagamentos realizados após a data de 01 de setembro (itens 38/39, às fls. 136) foram realizados em desacordo com o instrumento de negociação (item 1, às fls. 193 do AI n.º 37.299.4741), por conseguinte, da lei específica, o que respalda a manutenção destes pagamentos no salário de contribuição, não se lhe aplicando o disposto no artigo 28, § 9º, “j”, da Lei n.º 8.212/91.

**DO PLR PARA INELEGÍVEIS – INSUFICIÊNCIA AVALIAÇÃO** - Além da eleição dos beneficiários pela data de admissão, o programa próprio da empresa (item 2, fls. 193 do AI n.º 37.299.4741) estabeleceu que os empregados cuja avaliação individual resultasse na qualificação “Não Atende (NA)” deixariam de receber a 2ª parcela de PLR. Neste caso, os empregados assim qualificados receberiam apenas a 1ª parcela de PLR, por força das CCT, que impunham o pagamento de um valor mínimo no mês de janeiro de 2007 (CCT 2006) e até março 2008 (CCT 2008), independentemente de qualquer resultado, regra ou critério.

Este pagamento determinado pelas CCT não encontra amparo na legislação de PLR, pela total ausência de regras claras e objetivas, fazendo com que se amolde a uma espécie de gratificação, como decorrência dos serviços prestados pelo empregado. Mas, ainda que assim não se entendesse o pagamento foi realizado, enquanto PLR, em desacordo com a legislação de regência, porque esta 1ª parcela determinada pelas CCT deveria ser compensada quando do pagamento das parcelas do programa próprio, como possibilita o artigo 3º, § 3º, da Lei n.º 10.101/00, sob pena de infringir o disposto no § 2º deste mesmo artigo, o que de fato ocorreu no presente caso.

Os pagamentos a título de 1ª parcela de PLR devem integrar o salário de contribuição, pois não se enquadram como PLR, porque as CCT a impuseram em desacordo com a lei específica. Também, porque os empregados não foram eleitos em razão da qualificação recebida na avaliação individual realizada pela Impugnante. Assim, os valores pagos aos empregados a título de 1ª parcela de PLR, na verdade, revestem-se da natureza de gratificação, acordada no âmbito das CCT, que devem integrar o salário de contribuição, considerada a evidente motivação contraprestacional e a habitualidade (anual) verificada pelas próprias CCT.

Por fim, destaque-se que a Impugnante não contestou expressamente este ponto, de forma que constitui matéria não impugnada, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

**DA CONCOMITÂNCIA DAS MULTAS** - Arguiu a Impugnante que a fiscalização aplicou concomitantemente as multas de mora e de ofício, o que é descabido, conforme entendimento pacificado no CARF. Ocorre que não houve a alegada concomitância, pois a fiscalização explicou em seu relatório, às fls. 167/168, que realizou a comparação das multas aplicáveis, considerando as normas vigentes antes e depois da edição da MP 449/08.

Assim, nas competências 02/2007 aplicou a multa de ofício de 75%, por ser mais benéfica. Nas competências 01, 03 e 04/2007 e 03/2008 aplicou apenas a multa de mora no percentual de 24%, por ser mais benéfica ao contribuinte.

Evidencia-se, então, que não houve concomitância na aplicação das multas de mora e de ofício, de maneira que não há reparos a serem realizados sob esta alegação.

Nesses termos, vota a DRJ por julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando o quanto alegado anteriormente, não trazendo nenhuma prova adicional para mudar o entendimento dos julgadores.

## **Voto**

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

## **Mérito**

### **⇒ Participação nos Lucros e Resultados e Multa**

No presente caso, os argumentos apresentados em sede de Recurso Voluntário praticamente não se diferem do quanto levantado na Impugnação. Tendo em vista que toda a documentação e fundamentação foram detalhadamente analisadas na decisão de piso, e que os fundamentos utilizados na mencionada decisão estão em total adequação às normas acerca do tema, ratifico e reitero o quanto decidido pela DRJ.

Apenas a título de reflexão, entendo que vale recordar que a Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) está prevista no artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal de 1988, ou seja, é um direito que decorre da nossa carta magna.

Sob o ponto de vista econômico, fulcral destacar que os prejuízos sociais são expressivos quando o julgador não acompanha a evolução social, lembrando que o papel do julgador não é aplicar a norma de forma estática (ou seja, não há que se aplicar a letra fria da lei), mas sim acompanhar a “mens legis” e o contexto social para o qual a norma foi criada.

Entendo que as decisões devem respeitar os princípios interpretativos mais basilares do direito, como o estampado no art. 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (dec. lei nº 4657/42) qual seja: “Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”, além é lógico de questões constitucionais e principiológicas do direito coletivo do trabalho.

Pois bem. Feitas estas considerações, entendo que merece ser analisado, em cada caso concreto, qual o distanciamento entre os atos do contribuinte e os dispositivos legais.

Quanto à PLR, sabemos que estará desvinculada da remuneração somente se paga nos termos da lei. Ou seja, o dispositivo atinente à participação nos lucros não é auto aplicável, pois, depende de lei que virá fixar a forma dessa participação nos lucros. Inexistindo lei ordinária, não há como se falar que a desvinculação da remuneração já possa ser aplicada”.

Vimos na decisão de piso que a Lei 10.101/2000, vigente à época do pagamento da verba em foco, no § 1º do seu art. 2º, exige que os instrumentos decorrentes da negociação tragam “...regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivos, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo...”.

No caso concreto, porém, a Participação nos Lucros e Resultados constante do Acordo Coletivo, foi paga com periodicidade distinta daquela permitida em lei, ou seja, 3x no ano.

Ratifico e compartilho do entendimento de que os pagamentos a título de 1ª parcela de PLR devem integrar o salário de contribuição, pois não se enquadram como PLR, porque as CCT a impuseram em desacordo com a lei específica. Também, porque os empregados não foram eleitos em razão da qualificação recebida na avaliação individual realizada pela Recorrente. Assim, os valores pagos aos empregados a título de 1ª parcela de PLR, na verdade, revestem-se da natureza de gratificação, acordada no âmbito das CCT, que devem integrar o salário de contribuição, considerada a evidente motivação contraprestacional e a habitualidade (anual) verificada pelas próprias CCT .

No entender do agente autuante, a Lei foi descumprida. A DRJ compactuou do mesmo entendimento, afirmando que o descumprimento dos requisitos estabelecidos em lei afasta a possibilidade de caracterizar o pagamento como PLR .

Assim, a Participação nos Lucros e Resultados em foco foi paga em desacordo com a Lei 10.101/2002, e, em consequência, não se encontra desvinculada da remuneração. Também não está dentre as hipóteses de isenção contempladas no §9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Repito a alegação de que a existência de regras claras e objetivas, mas não inseridas no instrumento de negociação arquivado no sindicato, equivale a sua inexistência, porque não se presta para surtir os efeitos pretendidos pela lei, conforme exposto alhures. No que se refere às CCT o pagamento de PLR foi determinado de forma dissociada de qualquer meta, critério ou resultado. Pontua-se aqui o primeiro requisito legal descumprido e que impõe a integração das parcelas de PLR no salário de contribuição, por não se ajustar ao disposto no artigo 28, § 9º, “j”, da Lei n.º 8.212/91.

Com relação ao pagamento de inelegíveis, quanto a data de admissão, repita-se que as CCT 2006 e 2007, não fazem qualquer menção às datas de admissão, enquanto critério de eleição dos beneficiários do PLR, quando a empresa possuísse regras de eleição no seu programa próprio. A única regra de eleição pela data de admissão, constante das CCT (cláusula terceira, fls. 208 e 211 do AI n.º 37.299.4741), foi dirigida às empresas que não possuíssem programa próprio de PLR e, sequer menciona como limite para eleição dos beneficiários, as datas de 30 de junho (nos “slides”) ou 01 de setembro (item 1, às fls. 193 do AI n.º 37.299.4741).

Portanto, não pode prosperar a alegação de que os pagamentos feitos em desacordo com as datas limites impostas pelo programa próprio deram-se em obediência aos comandos das CCT.

Apenas por amor ao debate, entendo que merece trazer a baila o entendimento do professor Sergio Andre Rocha segundo o qual, em seus diversos artigos, livros e estudos, deixa muito claro que o planejamento e lançamentos tributários devem ser observados essencialmente sob o foco da PRÁTICA. Querer pagar menos NÃO é importante nem é ato punível por si só. O importante é se foi legítimo ou não. Em outras palavras, um Planejamento Tributário ilícito (ato tributário ilícito) é aquele que se vale atos artificiais que distorçam os propósitos objetivos das formas jurídicas.

Não há equívoco ou ilegitimidade alguma em buscar-se uma economia tributária lícita. Tal afirmativa vem inclusive da ministra Carmem Lúcia, quando da análise do alcance do art. 116 do CTN. Sustenta a ministra que a busca por economia tributária é assegurada pela própria Constituição Federal, que garante a proteção ao patrimônio, a liberdade contratual, a autonomia da vontade e o livre exercício de atividade econômica.

No entanto, quando identificada uma divergência objetiva entre o ato formalizado e a realidade fática, estamos diante de simulação, ato ilícito que pode e deve ser desconsiderado pelas autoridades fiscais. Atos e negócios jurídicos explicitamente artificiais, praticados com distorção de sua causa típica com a finalidade exclusiva de economia tributária caracterizam atos e negócios jurídicos simulados, alvo de autuação devida pelas autoridades fiscais.

De fato, em uma situação em que se identifique a falta de congruência entre o que foi formalizado juridicamente e a realidade fática, sempre estará evidente que a prática do ato foi motivada exclusivamente pelo objetivo de economia tributária.

Nada obstante, não se pode, a partir dessa constatação, passar à compreensão de que o motivo ou a motivação não tributária sejam decisivos para se sustentar a ilegitimidade do planejamento tributário realizado pelo contribuinte. Todo planejamento tributário, e até mesmo os atos evasivos, têm uma finalidade comum: evitar o recolhimento, reduzir o montante devido ou postergar o pagamento do tributo.

Ou seja, a finalidade é sempre a mesma. Como o próprio nome indica, um planejamento é um ato ou uma série de atos pensados e coordenados para se alcançar um fim. Logo, a legitimidade dos atos do planejamento tributário não pode ser encontrada na finalidade buscada, mas nos meios empregados.

Assim, haverá situações em que o ato ou negócio jurídico será orientado por razões exclusivamente tributárias e, ainda assim, deverá ser aceito e respeitado pela fiscalização, diante da ausência de simulação, ou seja, pelo simples fato de haver congruência entre a realidade fática e forma jurídica adotada. Argumenta-se que a única razão para a realização desse tipo de operação seria o tratamento fiscal mais vantajoso. Que seja! Nada mais intuitivo e humano.

Na sociedade contemporânea, estão indissoluvelmente associadas as ideias de tributação e cidadania, pois ser cidadão também é ser contribuinte. Em outras palavras, poder contribuir para as despesas do Estado representa um aspecto do exercício da cidadania, porque somente pode ser considerado autêntico cidadão quem tem a possibilidade de auferir renda, titularizar patrimônio e realizar consumo, todas manifestações de capacidade contributiva. Exsurge evidente, assim, que a ação estatal de exigir tributos toca os direitos fundamentais diretamente.

A tributação há de ser desenvolvida dentro dos balizamentos constitucionais, impondo-se a edição de leis tributárias com a observância dos princípios pertinentes, a adoção de uma conduta ética no exercício da fiscalização, a lisura dos procedimentos administrativos e a edição, pelo Fisco, de atos normativos nos estritos limites legais, dentre outras providências. – Regina Helena Costa

No presente caso, as argumentações não são consubstanciadas, em parte, pela documentação juntada. Entendo que no caso em comento, restou evidente a prática de atos jurídicos, mas com descasamento entre o conteúdo jurídico e a realidade concreta

Quanto aos demais pleitos e considerações, ratifico tudo o quanto exposto e fundamentado pela DRJ na decisão de piso, especialmente quanto à aplicação da multa.

No que se refere a aplicação da multa, não houve a alegada concomitância, pois a fiscalização explicou em seu relatório, às fls. 167/168, que realizou a comparação das multas aplicáveis, considerando as normas vigentes antes e depois da edição da MP 449/08.

Assim, nas competências 02/2007 aplicou a multa de ofício de 75%, por ser mais benéfica. Nas competências 01, 03 e 04/2007 e 03/2008 aplicou apenas a multa de mora no percentual de 24%, por ser mais benéfica ao contribuinte.

Evidencia-se, então, que não houve concomitância na aplicação das multas de mora e de ofício, de maneira que não há reparos a serem realizados sob esta alegação.

Vale lembrar que embora a multa não seja tributo, mas sim penalidade que tem por fim coibir o cometimento de infrações, ainda que, hipoteticamente, fosse aplicável a questão de confisco, não compete a esta instância administrativa sopesar a exigência tributária: se é ou não demasiada. Essa tarefa assiste ao Legislador e ao Poder Judiciário.

No âmbito do Poder Executivo, deve a autoridade fiscalizadora apenas cumprir a determinação legal, de forma vinculada e obrigatória, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas.

Apenas a título de ratificação, o STJ já se manifestou diversas vezes no sentido de que é legal o arbitramento realizado pelo Fisco, quando o contribuinte não apresenta documentos hábeis a afastar a infração. A multa de ofício de 75% não se confunde com a multa de mora. Esta decorre do não pagamento no prazo do tributo. A multa de ofício é aplicada quando, em decorrência de fiscalização, é lavrado auto de infração, apurado o quantum devido e efetuado o lançamento de ofício. Inteligência do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Ademais, conforme determinado no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, de 27/12/96, nos lançamentos de ofício serão aplicadas as multas de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, quando das ocorrências de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, no que tange à multa de 75%, em face do lançamento de ofício, a respectiva penalidade não pode ser reduzida nem dispensada, pois foi expressamente determinada pela legislação de regência.

Desta feita, com fulcro nos festejados princípios supracitados, e baseando-se nas argumentações e documentações apresentadas ao longo dos autos do presente processo, entendo que deve ser NEGADO provimento ao Recurso Voluntário e ser mantido o lançamento fiscal nos moldes efetuados.

### **CONCLUSÃO:**

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal