



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 15504.000490/2007-25  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-004.070 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de fevereiro de 2018  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** SAMARCO MINERAÇÃO S/A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/1997 a 31/12/2006

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL .

O artigo 150 do Código Tributário Nacional, em seu parágrafo 4º, determina regra especial para contagem do prazo dentro do qual é permitido ao Fisco a constituição de seus créditos, por meio do lançamento, no caso dos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação. Aplicação da regra específica de contagem do prazo decadencial quando observado a existência de pagamento, mesmo que parcial, e da ausência de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DESVINCULAÇÃO DA REMUNERAÇÃO. CUMPRIMENTOS DOS REQUISITOS LEGAIS APLICÁVEIS. NECESSIDADE.

Os valores pagos a título de PLR não integram o salário de contribuição quando observados os requisitos constantes da lei de regência do instituto. O descumprimento de qualquer dos ditames da norma legal afasta seu caráter isentivo, restabelecendo a incidência tributária sobre os valores pagos aos segurados. Inteligência do artigo 176 do CTN.

PAGAMENTO DE VALORES COMO PREMIAÇÃO POR IDÉIAS DOS SEGURADOS APROVADAS PELA EMPRESA. AUSÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO DA VERBA.

Não integra o salário de contribuição os valores pagos, pela empresa aos segurados, por idéias consideradas boas e úteis relativas ao meio ambiente, processos industriais e de trabalho, desperdício de matérias e/ou matérias primas, em razão da ausência de caráter contraprestacional, de tempo à disposição ou por não se referir aos casos de interrupção dos efeitos do

contrato de trabalho, não integrando, portanto, as parcelas remuneratórias percebidas pelos segurados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente e Relator.

EDITADO EM: 23/02/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausente justificadamente a Conselheira Dione Jesabel Wasilewski.

## Relatório

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra acórdão da 7ª Turma da DRJ Belo Horizonte/MG que manteve, integralmente, o lançamento tributário relativo às contribuições devidas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, FNDE, incidente sobre pagamentos realizados ao segurados empregados a título de PLR e Prêmio Idéias, em desacordo com a legislação. O sujeito passivo tem convênio para recolhimento direto ao FNDE e portanto, o presente lançamento decorre da Lei nº 11.457/07, que prorrogou as disposições do Decreto nº 6.003/06

Tal crédito foi constituído por meio de NFLD que contém o Debcad 37.126.504-5 (fls. 2 do processo digitalizado), devidamente explicitado, pelo qual foi apurado o crédito tributário no valor de R\$ 1.529.692,77, em valores consolidados em outubro de 2007.

A ciência pessoal da NFLD, que contém o lançamento referente às contribuições devidas no período de fevereiro de 1997 de dezembro de 2006, ocorreu em 6 de novembro de 2007, conforme se verifica às folhas 02.

Em 04 de dezembro de 2007, foi apresentada a impugnação ao lançamento (fls.628). Em 26 de março de 2008, a 7ª Turma da DRJ de Belo Horizonte, por meio da decisão consubstanciada no Acórdão 02-17.613 (fls. 714), de forma unânime, julgou improcedente a defesa administrativa apresentada.

Tal decisão tem o seguinte relatório que, por sua clareza e precisão, reproduzo (fls. 101):

*De acordo com o desdito no referido relatório, a Participação nos Lucros ou Resultados — PLR, paga no período de 02/1997 a*

*11/2000, foi em desacordo com a legislação pertinente, pelas seguintes razões*

*- a empresa não convencionou com seus empregados, por meio de comissão por eles escolhida, a forma de participação daqueles em seus lucros ou resultados*

*em nenhum dos acordos mencionados no item 2 I l do "Relatório Fiscal foram estipulados critérios quanto à fixação de 'índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa', tampouco houve o estabelecimento de "programas e metas, resultados pactuados previamente", tendo empresa, para fins de pagamento da PLR, de resultados já atingidos no exercício anterior"*

*- os pagamentos das parcelas da 'participação nos lucros ou resultados foram efetuados quase sempre, no mês da celebração dos acordos e após o encerramento do exercício a que se referiam;*

*- verificamos que, apesar dos acordos coletivos fixarem um valor para o pagamento da **PLR** ( geralmente 120% a 130%), o valor do salário nominal acrescido de valor variável de R\$.500,00 a R\$700,0 a empresa efetuou o pagamento da PLR de acordo com 'critérios próprios' A título de, de exemplo citamos o pagamento da PLR do segurado empregado registro 540609 José Luciano Duarte Penido (Diretor Presidente), que apesar de possuir salário nominal em torno de R\$ 23.000,00, no ano 2000, recebeu 03/1997 (R\$ 83.7103,40 ), em 06/1998 (R\$ 93.931,15) em 03/1999 (R\$61.599,30), em 08/1999 (R\$ 32.236, 80), em 04/2000 (R\$149.776,48) e 04/2000 (R\$.38.412,27) valores estes bem acima do estipulado nos acordos coletivos*

*Ainda, de acordo com o aludido relatório, as remunerações pagas a segurados empregados, a título de Prêmio Idéias, foram constatados pela auditoria fiscal, através das folhas de pagamento nos períodos 12/1999 a 12/2006 (código rubrica .1926) e, através de lançamentos contábeis nas contas 91.,2001 - Adiantamento s/ Folha (período de 12/1999 a.12/2006 e 5041 40003, Campo Idéias/Marcas e Patentes (período de 04/2004 a 12/2009)*

*A ação fiscal comandada pelo Mandado de Procedimento Fiscal fl'i 0941 1472F00 e complementares de fls.,129/131, para o período de apuração janeiro de :1097 a dezembro de 2006 A documentação foi solicitada através dos .Termos de Inicio da Ação Fiscal TIAF e do Teimo de Intimação para Apresentação de Documentos TIAD, às folhas 132 e 134*

*O contribuinte. teve ciência pessoal do lançamento em 06/11/2007,. conforme assinatura aposta no documento de fls. 01, e, conforme informação prestada às fls. 712, apresentou impugnação tempestiva em 04/12/2007, peça processual juntada aos autos sob fls. de nº 628 a 710*

*Em suas alegações, o impugnante aludiu os argumentos a seguir, relatados em síntese:*

*faz. um breve relato dos fatos que ensejaram a lavratura a da presente NFLD, diz (crie a notificação foi recebida e, em 06 de novembro de 2007, e sendo o prazo de defesa de. 30 dias contados, a partir do primeiro dia útil seguinte ao recebimento, e que protocolada na presente data (04 de dezembro de 2007), é, portanto, tempestiva*

*decadência com relação às contribuições sociais, cujos supostos fatos geradores ocorreram antes de 06 de novembro de 2002, sob o fundamento de que o prazo decadencial das contribuições sociais somente pode ser aquele previsto no Código Tributário Nacional, lei materialmente complementar, o que afasta a incidência prazo decadencial contido na Lei nº 8.212 de 1991 (transcreve o artigo 146 da CF/88, art. 150 § 4º do CTN e entendimento do Superior Tribunal de Justiça);*

*No Mérito, alega que não há como prevalecer a presente ação fiscal, devendo ser julgada improcedente a presente NFLD, pelos seguintes motivos*

*(...)"*

Cientificado da decisão que contrariou seus interesses em 25 de junho de 2008 (AR fls 737), o sujeito passivo apresentou tempestivamente recurso voluntário (fls.738) no qual, na essência, reproduz seus argumentos da impugnação, a saber:

- ocorrência de decadência;
- a CF expressamente desvincula a PLR da remuneração, o que segundo jurisprudência que colaciona, garante a autoaplicabilidade do direito constitucional;
- com o advento da MP794/94 - vigente à época dos fatos - mais ainda acertada a posição da recorrente, posto que explicita a desvinculação entre a remuneração e a PLR.
- que o STF já decidiu que a participação dos sindicatos é imprescindível em qualquer negociação coletiva, o que inviabiliza a exigência fiscal de constituição de comissão de empregados para negociar a participação nos lucros;
- que a estipulação de parâmetros para a percepção da PLR é fruto da autonomia da partes, segundo a MP 794/94, posto que sua redação denota um rol exemplificativo de formas de fixação;
- que os pagamentos foram realizados nos termos determinados no acordo coletivo firmado, sendo certo que a empresa tem acompanhamento mensal dos resultados;
- que o pagamento mensal dos altos empregados decorre de expressa previsão do acordo coletivo firmado;

- que o pagamento após o encerramento do exercício foi determinado pelo acordo coletivo;
- que os valores pagos a título de prêmio Idéias não integra a remuneração posto que são eventuais e desvinculados do serviço prestado pelo empregado;
- os valores pagos a título de Prêmio Idéia não decorrem de condições objetivas preestabelecidas, podendo o empregado apresentar a idéia e não ver o reconhecimento;
- que as idéias não necessariamente se vinculam a produtividade do empregado o que, segundo a doutrina e jurisprudência trabalhistas, afasta o caráter remuneratório da verba;
- desproporcionalidade das multas e juros aplicadas.

O recurso foi distribuído por sorteio eletrônico, em sessão pública, para este Conselheiro.

É o relatório do necessário.

## Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Relator.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade. Passo a apreciá-lo na ordem de suas alegações.

### DECADÊNCIA

Alega o Recorrente a decadência do direito do Fisco a constituição do crédito tributário.

*"Porém, como passa-se a demonstrar, ao contrário do disposto na r. decisão recorrida, operou-se os efeitos da decadência com relação às contribuições referentes ao período anterior à 06 de novembro de 2002, razão pela qual merece reforma a r. decisão recorrida.*

*Conforme já relatado, através do presente procedimento fiscal pretende-se cobrar da recorrente, contribuições supostamente devidas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação referentes ao período de fevereiro de 1997 a dezembro de 2006.*

*Ocorre que, considerando que a notificação do lançamento ocorreu no dia 06 de novembro de 2007, operou-se os efeitos da decadência com relação às contribuições sociais, cujos supostos fatos geradores ocorreram antes de 06 de novembro de 2002, pelas razões a seguir expostas.*

(...)

*A determinação da lei é no sentido de que a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador para concordar com as atividades exercidas pelo sujeito passivo, ou, delas discordar, hipótese em que calcular, -) o montante do tributo devido, na forma (slo art. 142 do CTN, notificando o sujeito passivo para seu pagamento ou impugnação, nos termos do art. 145, do CTN, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*E no presente caso, conforme se constara do próprio Relatório da Notificação não foi comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, razão pela qual, o prazo decadencial para a constituição da contribuição social, nos exatos termos do § 4º, do art. 150 do CTN, é de cinco anos a contar da ocorrência do respectivo fato gerador da obrigação tributária.*

*Portanto, no lançamento por homologação, decorridos cinco anos, a contar da data da ocorrência do fato gerador, sem manifestação do sujeito ativo do tributo, tem-se por definitivamente constituído e simultaneamente extinto o crédito tributário (§ 4º do art. 150 do CTN), hipótese em que não se cogita de prazo prescricional."*

Assiste razão ao Recorrente.

Houve decadência de parte dos valores lançados. Vejamos.

Pacífico hoje na doutrina tributária que os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, assim entendidos aqueles em que a lei determina a antecipação do pagamento pelo sujeito passivo, se submetem à contagem do prazo decadencial pela regra contida no parágrafo 4º do artigo 150 do Código Nacional Tributário, CTN.

Porém, mister ressaltar, com tintas fortes, que a regra geral para contagem do prazo decadencial é aquela esculpida no artigo 173 do CTN que determina que o prazo de cinco anos para que o Fisco proceda a constituição do crédito por meio do lançamento é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

A regra excepcional, como dito, se aplica somente aos tributos nos quais a Lei determina a antecipação do pagamento, chamados de tributos sujeitos ao auto lançamento ou lançamento por homologação, que como cediço, são a maioria dos tributos existentes em nosso ordenamento jurídico hodiernamente. Porém, não se aplica de imediato a regra excepcional de contagem do prazo decadencial.

Exige, a jurisprudência pacífica do STJ (REsp 973733/SC, Rel Min Luiz Fux, Primeira Seção, julg em 12/08/09, recurso repetitivo), amparada na disposição constante do § 4º do artigo 150 do CTN, outras duas condições para a aplicação da regra excepcional: i) a existência de efetivo pagamento, ao menos que parcial, do tributo em análise e; ii) a inexistência de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada.

Em conclusão, aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando existente a devida antecipação do pagamento e não tendo ocorrido fraude, dolo ou simulação, a contagem do prazo decadencial de 5 anos a partir da ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, consolidou-se a jurisprudência no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A Súmula CARF nº 99 explicita tal posição:

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

Assim, considerando que consta do Termo de Encerramento da Ação Fiscal, TEAF, que houve verificação de guias de recolhimento (GPS) e de GFIP's, e mais, considerando que não houve constituição de crédito tributário de outras rubricas, com base na folha de pagamento de salários, considero aplicável a Súmula CARF nº 99 ao caso concreto.

Logo, tendo o lançamento se aperfeiçoado com a ciência do sujeito passivo em 06 de novembro de 2007, e considerando a inexistência de fraude, dolo ou simulação, deve-se contar o 'dies a quo' a partir do fato gerador, ou seja, verifica-se a decadência dos créditos tributário lançados anteriormente a outubro de 2002, inclusive.

Do exposto, dou provimento ao recurso para reconhecer a decadência dos valores lançados relativos as competências de 02/1997 a 10/2002.

#### **VALORES PAGOS A TÍTULO DE PLR**

Constam do recurso voluntário, os seguintes argumentos sobre o pagamento dos valores a título de PLR. Tais argumentos são construídos a partir de uma visão panorâmica da legislação e jurisprudência, sendo combatido posteriormente pontos específicos da legislação. Vejamos os pontos principais da argumentação ( fls. 747):

*"O Colendo Superior Tribunal de Justiça, acolhendo o entendimento esposado pela doutrina majoritária, vem entendendo que o dispositivo constitucional suscitado, na parte em que determina que a participação nos lucros ou resultados é desvinculado da remuneração, é auto-aplicável, conforme julgado transcrito a seguir:*

*'RECURSO ESPECIAL. ALÍNEA 'A' :TRIBUTÁRIO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. VERBAS PERCEBIDAS PELOS EMPREGADOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS, NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO, PREVIDENCIÁRIA, ARTIGO 7º, INCISO XI, DA CONS77T1:71VÃO FEDERAL NORMA DE EFICÁCIA CONTIDA, APENAS EM PARTE A RT 28 § 9º, LETRA 'I', DA LEI N 8 212/91, RECURSO NÃO CONHECIDO.*

*A questão merece ser apreciada no âmbito exclusivamente infraconstitucional, 17010dOillellie à 1112 do Oi i 28, , '9", leira j', da Lei n. 8., 212/91, com observância do inciso X/ do artigo 7º da Carta Magna, Deve prevalecer o entendimento segundo o*

*qual a análise da aplicação de uma lei federal não é incompatível com o exame de questões constitucionais subjacentes ou adjacentes. A competência somente seria deslocado para a Máxima Corte se a v. decisão recorrida tivesse julgado o feito único e exclusivamente sob o prisma constitucional, o que se não verifica na espécie.*

***A letra fria desse dispositivo da Carta Maior embora não totalmente auto-aplicável ou de eficácia contida, é plenamente: eficaz num ponto, mesmo antes da Medida Provisória n. 794/94, de 29 de dezembro de 1994, ou seja, no que diz respeito à desvinculação entre participação nos lucros e remuneração do trabalhador.***

*Recurso não conhecido." (Resp n.º 283.512, Rei, Min. Franciulli Neto, D.I de 31-03-2003, p. 190).*

*No mesmo sentido o Resp n.º 381.246-RS, DI de 23-6-2003, p. 312 e Resp 438.712-RS, D.r, de 12-5-2003, p. 284, ambos de relatoria do mesmo Min. Franciulli Netto, Os Tribunais Regionais Federais em diversos julgados também adota! aro o mesmo entendimento, conforme ementas abaixo transcritas:*

*(...)*

*Constata-se da jurisprudência supra citada que diversos Tribunais pátrios, em relação à desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração, sustentam a auto-aplicabilidade*

*Desta forma, resta demonstrado que, mesmo antes da regulamentação feita pela Medida Provisória n.º 794/94, a maioria da jurisprudência de nossos Tribunais já entendia pela auto-aplicabilidade do dispositivo constitucional quanto à desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração.*

*No entanto, como o período da presente autuação fiscal é posterior à regulamentação feita pela Medida Provisória o' 794/94, ainda que se acolha o entendimento da r. decisão agravada de que o dispositivo constitucional suscitado não é auto-aplicável, o que se admite somente para fins de argumentação, em razão da referida MP, dúvida não resta quanto à eficácia plena da determinação constitucional que determina a desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração percebida pelos empregados.*

*Destarte, é o próprio texto constitucional que exclui, de forma expressa, a natureza remuneratória das participações dos empregados nos lucros, ou resultados auferidos pela empresa.*

*(...)*

***Assentados tais pressupostos, passa-se a combater um a um. todos os argumentos expostos na r. decisão recorrida que, de forma equivocada, data máxima vênica levaram à manutenção do crédito tributário exigido pela Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) n.º 37.126.504-5.***

**a) Da instituição da participação por acordo coletivo:**

*As Medidas Provisórias, a exceção da primeira, não previam a possibilidade de fixação da participação nos lucros por meio de acordo coletivo.*

*Destarte, baseada nessa questão a fiscalização entendeu que o fato da empresa não pagar a participação nos lucros com base em convenção rumada por meio de urna comissão de empregados, seria contrário ao diploma normativo regente da matéria.*

*Ocorre que, o Supremo Tribunal Federal entendeu, liminarmente, que a disposição do art. 2º, § 1º das MP's era inconstitucional, por violar o art. 8º, VI da Carta Federal., que determina a imprescindibilidade dos sindicatos nas negociações coletivas. O acórdão da medida cautelar leva a seguinte ementa:*

*(...)*

*Constata-se que, o Supremo Tribunal Federal, em decisão com eficácia erga omnes, entendeu que os acordos de participação nos lucros não poderiam ser pactuados por comissão interna.*

*Portanto, a recorrente não poderia ter feito os acordos de participação nos lucros os através de comissão interna sem que incorresse em inconstitucionalidade e desrespeitasse a autoridade da decisão do Augusto Pretório. Vinculada que estava pela decisão da Corte Constitucional, a única solução que restou à recorrente foi fazer o acordo coletivo. Desse modo, não há como prevalecer a autuação, uma vez que a empresa respeitou a Constituição, as Leis e as decisões da Corte Suprema da República.*

*In casu, a recorrente, ao pactuar a participação nos lucros através de acordo coletivo estava agindo no estrito cumprimento de dever legal.*

*Em direito penal, o estrito cumprimento de dever legal é causa de excludente • ilicitude do fato típico , sendo que o mesmo, por analogia, deve se dar no direito tributário. Nas palavras de Fernando Gaivão:*

*(...)*

*As regras trabalhistas devem ser interpretadas favoravelmente ao empregado, nos termos do princípio da proteção. Segundo Maurício Godinho Delgado o princípio da proteção "seria inspirador amplo de todo o complexo de regras, princípios e institutos que compõem esse ramo jurídico especializado. Desse modo, a interpretação da regra do art. 2º das diversas MP's que regulam a matéria é no sentido de que a participação pode ser feita por acordo coletivo..*

***Não existe qualquer argumento legal para não se :aceitar a pactuação na participação nos lucros por acordo coletivo. Com***

*eleito, se esse instrumento se presta a regular as relações de emprego de uma forma ampla, não há porque excluir do seu âmbito de normatividade a regulação da participação nos lucros.. Se o acordo coletivo pode suprimir vantagens trabalhistas, não existe motivo para lhe negar a possibilidade de instituí-las. Quem pode o mais, pode o menos*

*Ressalte-se que o Tribunal Superior do Trabalho já decidiu diversas vezes tal como ora esposado, como no julgamento do Recurso de Revista nº 523.781, publicado no Diário da Justiça de 06 de dezembro de 2002, entendendo que acordo coletivo, vigente entre setembro de 1996 a setembro de 1997, portanto anterior à Lei 10.101/00, é instrumento hábil para fixação de regras para a participação de lucros. No mesmo sentido, ainda cita-se o RR. 792217 -- 4ª T. — Rel. Min, Antônio José de Barros Levenhagen I 12,12.2003.*

*A doutrina não discrepa do entendimento jurisprudencial, Sérgio Pinto Martins, escrevendo sob a égide da Medida Provisória nº 1.619/97, entendia que: "4 participação nos lucros pode ser decorrente de lei, do contrato de trabalho, do regulamento de empresa, de acordos ou convenções coletivas ou outras determinações da empresa."*

*(...)*

***b) Da não estipulação de critérios para participação dos empregados nos lucros:***

*Conforme se depreende da r. decisão recorrida, a autoridade administrativa entende que para que o acordo de distribuição de lucros seja válido é necessário que ele estabeleça critérios como "índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa" ou que ele determine a criação de "programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente" Cumpre dizer que inexistente na lei tal determinação. Em clara violação ao art. 5º, II e 37, caput da CF/88, a fiscalização transformou uma norma exemplificativa em cogente Conforme se depreende do art. §1º da Lei 10,101/00, que é o mesmo desde a primeira MP, o acordo que determina a forma de pagamento das participações no lucro devesse ter regras claras, "podendo ser considerados, entre outros" os critérios que a fiscalização entende cogentes..*

*O que se depreende do §1º do art. 20 é que no acordo de participação nos lucros deverão constar regras claras referentes "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". A forma como tal dispositivo será cumprido, a lei deixa à autonomia das partes, sendo absolutamente certo que os critérios dos incisos I e II são meramente exemplificativos.*

*(...)*

***c) Pagamento das parcelas após o exercício a que se refiram:***

*Tal argumento também é desprovido de razoabilidade, pois tal como demonstrado, a empresa efetuou o pagamento das*

*participações FIOS lucros, nos termos do que ficou determinado no acordo coletivo, Certo que a empresa tem acompanhamento mensal de resultados, base sobre as quais determina as participações dos altos empregados, que por ocuparem a peculiar situação de comando na empresa, recebem sua parte mensalmente, Ressalte-se que não existiria, a princípio, óbice para que os empregados, de urna maneira geral, recebessem segundo a mesma toi tua, contudo, o acordo coletivo que rege a matéria, negociado livremente entre a recorrente e os sindicatos de seus trabalhadores, determina de forma diferente, Dessa forma, a participação nos lucros é paga a esses empregados após o fechamento do exercício, porque assim determinam as regras do acordo coletivo pertinente. Não existe motivo para que se entenda essa forma de pagamento inválida. Mesmo porque não existe, em qualquer lugar do Direito Pátrio, norma que determine que a participação nos lucros deva ser paga no mesmo exercício de sua apuração ou que todos os empregados devem receber a participação segundo os mesmos critérios, In casu a Administração, data maxima venia não está cumprindo fielmente a lei, mas a criando.*

*(...)*

***d). Do pagamento de participação nos lucros segundo critérios próprios:***

*Do procedimento fiscal, depreende-se ainda que, no entendimento da i. fiscalização, apesar dos acordos coletivos, a recorrente teria pago participação dos lucros segundo critérios próprios a alguns empregados, dando a entender que a empresa desrespeita os acordos celebrados, pagando as participações nos lucros de forma diferente do que acordado.*

*Data maxima venia, não é absolutamente disso que se trata. O que ocorre é que certos empregados, como o Diretor Presidente citado pela NFLD, recebem segundo critérios que lhes são próprios, não havendo motivo, de qualquer ordem, que invalide tal procedimento, mesmo porque albergado pela LSA.*

*O que ocorre é que em frontal violação ao caput do art. 37, aos princípios da legalidade e da moralidade administrativa, a i. fiscalização criou uma regra jurídica, que inexistia em qualquer parte da legislação brasileira, segundo a qual todos os empregados da empresa devem receber segundo critérios semelhantes.*

*O argumento da fiscalização, ora atacado, é inaceitável. "Não é possível que se aplique (não apenas quanto à participação nos lucros, como sobre qualquer prisma) o mesmo critério para trabalhadores operacionais e para o Diretor da empresa. Existe urna disparidade tão grande entre essas pessoas, de responsabilidade, envolvimento no negócio, etc., que é absurdo que se diga que a • empresa violou o Direito Pátrio por pagar, segundo critérios distintos, OS trabalhadores operacionais e o Diretor Presidente."*

Recordemos a imputação fiscal (fls. 150):

*"2:1 - Remunerações pagas a segurados empregados a título de PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS — PLR*

*2 1.1- Foram solicitados da empresa, através de TIAD — Termo de Intimação para Apresentação de Documentos específico datado de 25/09/2007, os acordos específicos de PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR) A empresa apresentou apenas os Acordos Coletivos de Trabalho da categoria onde constam, entre outras, cláusula relativa ao pagamento de PLR. Em função destes acordos, e não dos específicos para o pagamento da PLR com todas as exigências legais, a empresa fez os pagamentos a seus empregados A seguir, citamos cláusulas referentes ao pagamento do PLR previstas em alguns dos acordos coletivos de trabalho firmados com os diversos Sindicatos:*

*2 1 11 — Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico e Eletrônico no Estado do Espírito Santo*

*ACORDO COLETIVO*

*Assinado em 28/08/2000*

*Vigência: 01/08/2000 a 31/07/2001*

*Pagamento: 31/08/2000*

*(...)*

*2 1 2- Os valores pagos pela empresa a título de PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS, no período de 02/1997 a 11/2000, integram o salário-de-contribuição, de acordo com o art 28, inciso I, e § 9º da Lei n.º 8212191, a seguir reproduzidos:*

*(...)*

*2 1 3- Pelos dispositivos transcritos acima, a participação nos lucros ou resultados da empresa somente é excluída do salário-de-contribuição quando concedida nos termos de lei específica A partir de 29/12/94, em face da Medida Provisória .794/94 e das suas reedições é que o § 9º do art 28 da Lei n º 8 212/91 passou a ter eficácia plena.*

*Os artigos 1º e 2º da citada Medida Provisória e reedições dispõem:*

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

*Art 2' Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, por meio de comissão por eles escolhida, a forma de participação daqueles em seus lucros ou resultados*

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

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e*
- b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

*(grifamos)*

**2 1 4- A intitulada PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR) foi paga no período citado em desacordo com os artigos transcritos acima, como se pode observar pela análise das cláusulas do "ARTIGO SÉTIMO, INCISO XI DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL" dos acordos coletivos mencionados no item 2 1 1 devido a:**

***- A empresa não convencionou com seus empregados, por meio de comissão por eles escolhida, a forma de participação daqueles em seus lucros ou resultados***

***- Em nenhum dos acordos mencionados no item 2 1 1 deste Relatório Fiscal foram estipulados critérios quanto à fixação de "índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa", tampouco houve o estabelecimento de "programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente", tendo a empresa, para fins de pagamento da PER, se utilizado dos resultados já atingidos no exercício anterior;***

***- Os pagamentos das parcelas da "participação nos lucros ou resultados" foram efetuados quase sempre no mês da celebração dos acordos e após o encerramento do exercício a que se referiam;***

***- Verificamos que, apesar dos acordos coletivos fixarem um valor para o pagamento da PER (geralmente 120% a 130% do valor do salário nominal acrescido de valor variável de R\$500,00 a R\$ 700,00) a empresa efetuou o pagamento da PLR de acordo com "critérios próprios" A título de exemplo citamos o pagamento da PER do segurado empregado Registro nº 549609 José Luciano Duarte Penido (Diretor Presidente), que apesar de possuir salário nominal em torno de R\$23 000,00 no ano de 2000, recebeu em 03/1997 (R\$83 710,40), em 06/1998 (R\$93 931,15), em 03/1999 (R\$61 599,30), em 08/1999 (R\$32 236,80), em 04/2000 (R\$149.776,48) e 08/2000 (R\$38 412,27) valores estes bem acima do estipulado nos acordos coletivos 2 1***

5- Pelos fatos explicitados no item anterior, constata-se que os pagamentos efetuados pela empresa a título de Participação nos Lucros ou Resultados não observaram a legislação específica. Dessa forma o referido pagamento constitui em parcela salarial integrante do salário-de-contribuição, consoante art 37, § 10 do Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelo Decreto 356/91, com alterações do Decreto nº 612/92, reproduzido a seguir:

(...)

A leitura dos excertos acima demonstra os pontos de divergência a serem aplainados. Se os valores pagos a título de PLR cumpriram os requisitos legais no tocante ao: i) instrumento de formalização dos programas de participação nos lucros; ii) a existência de metas predeterminadas que ensejassem o pagamento dos valores a título de PLR. E mais, adequação dos pagamentos realizados às metas estipuladas quanto: iii) ao momento desse pagamento; e iv) valores estipulados.

Analisemos. Antes porém mister algumas considerações.

Vejamos a incidência tributária no caso das verbas pagas como participação nos lucros e resultados.

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 Matta Gomes e Karina Alessandra de Matta Gomes (*Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias* 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 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 de dúvida, 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 MP 794, de 29/11/1994, transformada na MP 1.982, e posteriormente na 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.

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 norma legal que disciplina tal matéria, seja a MP 794 ou a Lei nº 10.101, de 2000, que dispõem 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 legais para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Da disposição legal hoje vigente, 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**.

Esses requisitos, os requisitos legais vigentes, que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode distinguir determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de meta, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da legislação de regência.

Votemos ao caso concreto, após a necessária digressão.

Vigia, no período da atuação a MP 794/94, que continha a seguinte redação:

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

*Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.*

*Parágrafo único. 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:*

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e*
- b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

*Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.*

*§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente medida provisória, dentro do próprio exercício de sua constituição.*

*§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre.*

*§ 3º A periodicidade semestral mínima referida no parágrafo anterior poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 1995, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias ou previdenciárias.*

*§ 4º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto.*

(destaquei)

Tal medida provisória foi reeditada pela MP 860/1995, que assim se pronunciava:

***O PRESIDENTE DA REPÚBLICA***, no uso da atribuição que lhe confere o art. 62 da Constituição Federal, adota a seguinte medida provisória, com força de lei:

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

***Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, por meio de comissão por eles escolhida, a forma de participação daqueles em seus lucros ou resultados.***

*§ 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:*

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e*
- b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

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

*Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.*

*§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente medida provisória, dentro do próprio exercício de sua constituição.*

*§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre.*

*§ 3º A periodicidade semestral mínima referida no parágrafo anterior poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 1995, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias ou previdenciárias.*

*§ 4º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de*

*rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto."*

(negritei)

Com o advento da Lei nº 10.101/00, assim, textualmente, dispõe a legislação hoje de regência:

*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)*

A leitura da legislação aplicável nos demonstra a estabilidade de alguns requisitos e a ligeira alteração de outros. Observo, com clareza, que a forma da necessária e sempre presente exigência de negociação entre as partes oscilou entre as diversas normas legais, da exigência da negociação por instrumento coletivo, para a determinação da negociação por meio de comissão constituída especificamente para esse fim e chegando, posso dizer se assentando, na autodeterminação das partes entre um dos dois modelos e até mais,

entre a utilização dos dois modelos, como hodiernamente se entende, quando se aceita que uma empresa firme mais de um programa de PLR com os segurados a seu serviço.

Ora, por se tratar de uma legislação específica, claudicante ao longo do tempo no que toca a forma de negociação, se por instrumento coletivo ou se por comissão específica, forçoso reconhecer - como faz a doutrina e a jurisprudências citadas no apelo - que, havendo instrumento que comprove a existência de negociação entre as partes, há respeito às exigência legais existentes sobre esse ponto específico.

Logo, necessário firmar que, no caso concreto, sendo o programa de PLR ajustado por meio de instrumento coletivos firmados com os sindicatos representativos das categorias profissionais dos trabalhadores da empresa, consoante se verifica às folhas 150 a 152 do relatório fiscal, houve cumprimento de tal requisito constante da legislação isentiva.

Porém, a mesma razão não assiste ao recorrente quanto à determinação de metas. Não existem metas ajustadas nos instrumentos firmados entre a Recorrente e o Sindicato dos Trabalhadores das Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico no Estado do Espírito Santo; do Sindicato dos Trabalhadores na Indústria de Extração de Ferro e Metais Básicos de Mariana, e do Sindicato dos Trabalhadores na Indústria de Extração de Ferro e Metais Básicos de Belo Horizonte, Nova Lima, Sabará e Santa Luzia anexados às folhas 690 a 711.

Mister ressaltar que tal ponto não é refutado pelo Recorrente, que defende que a existência de metas é somente um dos critérios, restando à autonomia das partes a definição das regras claras referentes à *"fixação dos direitos substantivos da participação"*. Vejamos a reprodução de seus argumentos, com o perdão da repetição (fls. 757):

*O que se depreende do §1º do art. 20 é que no acordo de participação nos lucros deverão constar regras claras referentes "à Nação 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". A forma como tal dispositivo será entendi- do, a lei deixa à autonomia das partes, sendo absolutamente certo que os critérios dos incisos I e II são meramente exemplificativos.*

*Sérgio Pinto Martins entende que:*

*"O próprio inciso II (no caso das IRL) • alínea 19) do § 1º do art. 2º menciona programa de metas, resultadas e prazos, que deveriam ser pactuados previamente, como um dos critérios de distribuição a serem previstos nos sistemas de negociação. Outras critérios., porém, podem ser utilizados, pois o § 1º do art. 2º, usa a expressão 'entre outros denotando ser exemplificativa a enumeração que faz, e não taxativa (MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito do Trabalho**. 16ª Ed., São Paulo: Ed. Atlas, 2002. p, 262)*

*Os acordos coletivos trazidos à colação pela fiscalização estão plenamente de acordo com a referida regra legal, uma vez que eles fixam os direitos substantivos dos empregados (recebimento de um percentual do salário, mais uma parcela fixa), as regras adjetivas (que estabelecem quando as verbas serão pagas), periodicidade da distribuição (uma vez por exercício social), período de vigência (o período de vigência do acordo coletivo,*

*via de regra, um ano) e prazo para revisão do acordo (quando da negociação do próximo acordo coletivo).*

*Dessa forma, estando fixados todos os parâmetros os não há porque se exigir os critérios colocados na lei como exemplo para determinar a participação, dado que, em sede de negociação coletiva, outros foram adotados, que atendem perfeitamente ao comando legal."*

Não se pode concordar com tais argumentos no caso concreto. Ainda que se entendesse como o Recorrente - o que se alega somente por amor ao debate - qual seria o parâmetro adotado? O que, qual condição, qual resultado ou meta, deveria atingir o empregado para fazer jus à participação.

Não esqueçamos que - como dito acima - os valores percebidos a título de PLR se ajustam, em tudo e por tudo, aos bônus ajustados, assim entendidos os valores pagos quando o empregado cumpre uma meta pactuado com o empregador.

Logo, a inexistência de prévio ajuste sobre o desempenho ou tarefa a ser realizada pelos empregadores ofende a lei isentiva que rege o pagamento de participação nos lucros ou resultados. Essa é a determinação observada no texto legal vigente à época dos fatos:

*MP 794/94:*

*Art. 2º; ....."*

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

*a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e*

*b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente."*

*(destaques nossos)*

Não há definição de regras claras e objetivas. Aliás, dos instrumentos acostados às folhas 690 a 711, não determinação de nenhuma regra, nenhum ajuste.

Como explicitado acima, para que se goze do manto isentivo posto pela lei vigente sobre o tema, necessário que se cumpra as determinações constantes de tal diploma legal. O descumprimento de somente um dos requisitos para o gozo da isenção, afasta a norma tributária benéfica, atraindo *'in totum'* a incidência tributária legalmente prevista.

Esse é a inteligência do Código Tributário Nacional sobre o tema. Recordemos suas disposições:

*"Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração."*

Logo, despciendo analisar as demais questões recursais no tocante às verbas pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados.

**Muito embora todo o exposto, necessário recordar que o período do lançamento da PLR esta coberto pelo manto decadência apontada na preliminar de mérito.**

Recurso provido nessa parte

#### **VALORES PAGOS A EMPREGADOS A TÍTULO DE PRÊMIO IDÉIAS**

Sobre o tema, assim se insurge o Recorrente (fls. 764):

*"Ocorre que não há como prevalecer a pretensão Fiscal também quanto a este ponto, merecendo reforma a r. decisão 'ocorrida.*

*O Campo de Idéias é um programa de estímulo, reconhecimento e recompensa às idéias dos empregados da I ocorrente. Também podem participai.. do programa Os estagiários e os empregados das empresas contratadas.*

*É considerada "idéia" qualquer mudança que traga benefício à organização e seja implementável, incluindo reaproveitamento de idéias entre processos Ou de Outras empresas, Após a produção da idéia, esta é cadastrada em um sistema informatizado que faz o gerenciamento de todo o processo do Campo de Idéias,, Na seqüência, elas serão avaliadas e classificadas,,.*

*Todas as idéias são avaliadas e classificadas pelo chefe imediato, tratando-se de idéias simples e pelo superior do chefe imediato, no caso de idéias complexas.*

*É realizado um evento anual denominado "Evento Anual Campo de Idéias", através do qual são reconhecidas e. recompensadas as melhores ideais implementadas no ano anterior nas duas unidades da recorrente em Germano c Ubu.*

*Pelas características do programa acima descritas e pela forma como é feito o pagamento do prêmio pelas melhores idéias, constata-se que, em hipótese alguma, tais valores podem ser considerados como parcela integrante do salário-de-contribuição, assim como quer fazer crer a autoridade administrativa."*

155): Sobre o ponto, a Autoridade Fiscal assim se manifestou em seu relatório (fls.

**2.2 - Remunerações pagas a segurados empregados a título de PRÊMIO IDÉIAS.**

21 1- Mencionados pagamentos, foram efetuados pela empresa e constatados pela auditoria fiscal, através das folhas de pagamento durante o período 12/1999 a 12/2006 (cód Rubrica 1926), e, através de lançamentos contábeis a título de Prêmio Idéias nas contas 912001 — Adiantamento S/Folha (período de 12/1999 a 12/2003) e 50414003 — Campo Idéias/Marcas e Patentes (período de 01/2004 a 12/2006)

2 2 2- *A empresa dispõe de um programa de estímulo, reconhecimento e recompensa às contribuições (idéias), denominado "Campo de Idéias" De acordo com norma do programa, apresentado pela empresa à auditoria fiscal, pode participar do programa Campo de Idéias, todos os empregados da Samarco, seus estagiários e empregados de contratadas* *O programa Campo de Idéias define idéia, como qualquer mudança que traga benefícios à organização e seja implementável, incluindo o reaproveitamento de idéias entre processos ou de outras empresas A recompensa por parte da empresa aos empregados, estagiários e empregados de contratadas é reconhecida e expressa em espécie monetária através de valores pré-estabelecidos para idéias simples, idéias complexas e idéias de alto impacto, além de premiação extra também expressa em valores monetários às idéias consideradas e julgadas periodicamente como as melhores do ano anterior.*

2 2.3- Verificamos que os lançamentos contábeis correspondentes às operações relacionadas a Prêmio Idéias são efetuados como despesas pagas diretamente aos beneficiários, despesas antecipadas por adiantamentos sobre folha e por baixas de provisões de despesas, o que permite entender, que a empresa considera tal dispêndio, um custo operacional constante, passível de adiantamentos ou provisões 224- Verificamos também, que a rubrica 1926 (Prêmio Idéias) durante o período de 12/1999 a 12/2006, é presente de forma constante e inclusive se repete para os mesmos beneficiários em períodos sequenciais, como demonstra os exemplos a seguir, extraídos dos arquivos digitais da folha de pagamento:

(...)

2 25- *As constatações relatadas nos subitens 2 2.3 e 2 2.4 deste relatório permitem considerar que os valores remunerados a título de Prêmio Idéias não podem ser entendidos como eventuais tanto para a empresa quanto para os empregados."*

(destaques não constam do original)

Assiste razão ao Recorrente.

Não integra a remuneração valores pagos aos trabalhadores que visem recompensar idéias desses sobre o ambiente de trabalho, o meio ambiente do trabalho, os meios e modos de produção, a redução de desperdício de materiais ou matérias primas, etc...

Discorri longamente, como nota teórica sobre o conceito de remuneração, antes de analisar as verbas pagas a título de PLR. Em resumo, asseverei que se observa que a

verba paga tem natureza remuneratória quando: presentes: *i)* o caráter contraprestacional; *ii)* o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, *iii)* o caráter de interrupção do contrato de trabalho; *iv)* ou o dever legal ou contratual do pagamento.

Nesses, e somente nesses casos, a verba recebida diretamente do empregador terá natureza salarial. A essa verba, se acresce a gorjeta, e teremos assim, as verbas remuneratórias.

Todo o resto, remuneração não é.

Não se pode admitir que um valor pago quando o trabalhador tiver uma idéia, qualquer idéia - seja ela sobre seu trabalho ou não - e sendo essa idéia considerada boa e útil pelo seu empregador, tenha natureza remuneratória.

Nítido caráter premial. Nítido caráter de fomento criativo. Cristalino incentivo a participação do indivíduo na sociedade, na empresa, na coletividade. Não é pagamento pelos serviços prestados por força do contrato de trabalho.

Recurso provido nessa parte.

#### **DESPROPORCIONALIDADE DA MULTA E DOS JUROS APLICADOS**

Alega o Recorrente (fls. 772):

*"Constata-se que o dispositivo legal que fundamentou aplicação da multa, qual seja, art. 35, inciso II, da Lei IV 8.212/91, estabeleceu uma progressão de alíquotas em função do tempo decorrido para o pagamento do tributo exigido pelo fisco, sem qualquer proporção com a suposta infração cometida, o que atenta contra os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, bem como contra os princípios do contraditório e da ampla defesa, sendo utilizado tal artifício para forçar a recorrente a pagar contribuições que, como demonstrado, não são devidas.*

*Desvirtuado, desta forma, o papel da multa que não tem a função de coagir o contribuinte a recolhimento de tributo, ainda mais no presente caso, onde as contribuições sociais pretendidas são notoriamente indevidas, ficando evidenciado o caráter confiscatório das multas aplicadas.*

*Destarte, a aplicação da referida multa à recua ente se torna além de afrontar os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Ressalte-se ainda que a recorrente faz jus à redução da multa no percentual de 50%, nos termos do § 4º do art. 35 da Lei nº 8.212/91, que estabelece que:*

*(...)*

*Noutro o norte, a Taxa Selic, conforme entendimento jurisprudencial dominante, não é instrumento hábil para o cálculo de juros moratórios em caso de créditos tributários,*

*O entendimento sedimentado pela jurisprudência é no sentido de que "a Taxa Selic tem natureza remuneratória, sendo concebida*

como forma de remuneração do capital empregado nas aquisições dos títulos da dívida, Não se pode equiparar os contribuintes com os aplicadores, estes praticam ato de vontade, aqueles são submetidos coercitivamente ao ato de império (TJMG, 7ª Câmara Cível, Apelação Cível nº 000.331,309-6/00, voto do Rel. Des. Edivaldo George dos Santos, data do acórdão 05/05/2003)

*A aplicação da Taxa Selic implica no aumento de tributo sem lei específica a respeito, razão pela qual não pode ser utilizada como taxa referencial para a cobrança dos juros"*

Sobre o tema, assim se pronunciou a decisão de piso (fls. 735):

*A fundamentação legal para as cobranças da contribuição e os acréscimos legais (multa e juros, estão no anexo de FLD (fls. 181/190), cuja cópia foi entregue à empresa como parte integrante. da NFLD, tendo a fiscalização se limitado a dar eletivo cumprimento à lei, uma vez que, seu ato é vinculado, não cabendo à mesma reduzir o valor da contribuição, ou dos acréscimos legais, logo não merece acolhida o pedido para que seja aplicado a redução da multa no percentual de 50%, nos termos do §4º do artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991, pois as; contribuições não foram declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de. Garantia do Tempo de Serviço e Informações.s à Previdência Social),bem como a exclusão, dos juros aplicados com base, na taxa SELIC"*

*Posto isso, não assiste razão a defendente, pois que cabe à fiscalização, de acordo com a reserva legal, formalizar o crédito tributário nos exatos termos do disposto na Lei."*

Não merece reparos a decisão de piso.

Como bem assentado não cabe a redução prevista no § 4º do artigo 35 da Lei 8.212/91 no caso em tela posto que, como visto, não houve a informação dos valores constantes no lançamento tributário guerreado, na GFIP.

A necessidade da inclusão dos valores em GFIP para a fruição do beneplácito legal é mencionada no próprio recurso. Vejamos:

*"Ressalte-se ainda que a recorrente faz jus à redução da multa no percentual de 50%, nos termos do § 4º do art. 35 da Lei nº 8.212/91, que estabelece que:*

*"§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso .IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou empresa dispensada de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos reduzida em cinquenta por cento."*

*Através da análise dos dispositivos suscitados constata-se que a recorrente está dispensada da apresentação da GFIP, uma vez que conforme restou demonstrado, o pagamento da participação*

*nos lucros ou resultados e do prêmio idéias não constitui fato gerador da contribuição social.*

*Desta forma, na eventualidade de ser mantida a cobrança das contribuições sociais, a recorrente faz jus à redução de 50% da multa aplicada, nos exatos termos do § 4º do art. 35 da Lei nº 8.212/91, uma vez que dispensada de apresentação do documento informador de dados relacionados com o fato gerador da contribuição social, no tocante às parcelas pagas a título de participação nos lucros e prêmio idéias"*

Ora, não houve o reconhecimento acima. Claro que, em face do provimento apontado, nada restará da sanção imposta.

Por fim, no tocante ao cabimento da compensação moratória do crédito constituído com base na variação da taxa SELIC, me filio ao entendimento majoritário deste Conselho Administrativo. Recordemos.

A incidência dos juros nos créditos tributários inadimplidos decorre de Lei. Não obstante, tal tema se encontra devidamente pacificado no âmbito deste colegiado.

Tanto assim o é que a Súmula CARF nº 4, expressamente dispõe:

***"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."***

Corroborando tal entendimento, a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira no voto condutor do Acórdão 9202-002-003.765, de 16/02/16, explicitou:

*"Ao contrário do que entende o recorrente, a aplicação de juros sobre multa de ofício é devida, na medida em que a penalidade compõe o crédito apurado. De acordo com o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN é autorizada a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício. Fazendo parte do crédito juntamente com o tributo, devem ser aplicados à multa os mesmos procedimentos e critérios de cobrança.*

*Nesse sentido, já se manifestou esta Câmara, em outras oportunidades, como no processo 10.768.010559/200119, Acórdão 920201.806 de 24 de outubro de 2011, cuja ementa transcrevo a seguir:*

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE***

***IRRF***

***Ano calendário:1997***

***JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE***

*O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o "crédito" a que se refere o caput do artigo. Recurso especial negado.*

*É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.*

*Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região.*

*Recurso Especial Negado.*

*A matéria sob exame pode ser dividida em duas questões, que se completam.*

*A primeira, diz respeito à própria possibilidade genérica da incidência de juros sobre a multa, e centra-se na interpretação do artigo 161 do CTN; a segunda questão envolve a discussão sobre a existência ou não de previsão legal para a exigência de juros sobre a multa, cobrados com base na taxa Selic.*

*Sobre a incidência de juros de mora o citado art. 161 do CTN prevê o seguinte:*

*“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”*

*Inicialmente entendo que o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo.*

*Ou seja, tanto a multa como o tributo compõem o crédito tributário, devendo-lhes ser aplicado os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, devendo, portanto, sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.*

*Ademais, não haveria porque o valor da multa permanecer congelado no tempo.*

*Por seu turno o § 1.º do art. 161 do CTN, ao prever os juros moratórios incidentes sobre os créditos não satisfeitos no vencimento, estipula taxa de 1% ao mês, não dispondo a lei de modo diverso. Abriu, dessa forma, possibilidade ao legislador ordinário tratar da matéria, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.*

*O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa. Confira-se in verbis:*

*"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."*

*Esse entendimento se coaduna com a Súmula nº 45 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que já previa a correção monetária da multa:*

*"As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."*

*Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa.*

*Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região:*

*"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.*

*1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõem o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo. 2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente. 3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária." 4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa."*

*(APELAÇÃO CÍVEL Nº 2005.72.01.0000311/ SC, Relator: Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares)*

*"TRIBUTÁRIO. ART. 43 DA LEI 9.430/96. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS. LEGITIMIDADE.*

*1. É legítima a exigência fiscal consistente na incidência de juros moratórios sobre multa de ofício aplicada ao contribuinte.*

*Inteligência do artigo 43 da Lei 9.430/96 c/c art. 113, § 3, do CTN*

*2. Improvida a apelação."*

*(APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.70.00.0263869/ PR, Relator: Juiz Federal Décio José da Silva).*

*Destarte, entendo que é legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.*

*Conforme descrito acima, os juros de mora sobre a multa são devidos em função do § 3º do art. 113 do CTN, pois tanto a multa quanto o tributo compõe o crédito tributário. Esse entendimento encontra precedentes da 2ª Turma da CSRF: Acórdão nº 920201.806 e Acórdão nº 920201.991.*

*Destaca-se ainda que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu a legalidade dos juros de mora sobre a multa de ofício (AgRg no REsp 1.1335.688/PR; REsp 1.129.990PR; REsp 834.681MG)."*

### **CONCLUSÃO**

Diante do exposto e com base nos fundamentos apresentados, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Relator Carlos Henrique de Oliveira.