



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

Processo n° 15956.720354/2014-66
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-005.069 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente BRQ SOLUÇÕES EM INFORMÁTICA S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO. NULIDADE. DISCRIMINATIVO DE DÉBITOS

Não há nulidade do lançamento efetuado por agente competente e sem preterição do direito de defesa. Eventuais omissões em um Demonstrativo específico não resultam em nulidade do lançamento se a informação consta de outro instrumento que compõe o auto de infração, sobretudo se matéria tributável foi plenamente entendida pelo contribuinte.

MULTA QUALIFICADA.

Não ficando claramente evidenciada a ocorrência de dolo ou atuação contrária à lei ou com excesso de poder, deve ser excluída a qualificação da multa de ofício.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

Súmula CARF n° 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais..

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Débora Fófano Dos Santos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Sheila Aires Cartaxo Gomes (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente o conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

O presente processo trata de Auto de Infração referente a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social e, por sua precisão e clareza, valho-me do relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância:

Do lançamento

O Auto de Infração Debcad nº 51.061.656-9 refere-se ao lançamento nas competências 01/2011 a 12/2011 das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.

O relato fiscal de fls. 11 a 36 informa que a auditoria detectou indícios de irregularidades nas informações prestadas pelo sujeito passivo relativas à massa salarial das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs, quando comparadas com as remunerações aos segurados empregados, código 0561 (rendimentos do trabalho assalariado), constantes das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF. Questionados, os responsáveis pela empresa declararam que a diferença de aproximadamente 169% a maior na DIRF em 2011 referia-se à premiação a título de PLR – Participação nos Lucros e Resultados, e que, a partir da implantação do novo regime de tributação previdenciária, com a contribuição incidente sobre a receita bruta operacional, deixou de utilizar este sistema de remuneração.

Com base nos elementos analisados, a fiscalização constatou que no exercício de 2011 a BRQ utilizou o esquema de fazer pagamentos mensais aos empregados, contabilizados sob a forma de empréstimos, e semestralmente lançava tais valores na DIRF, assim como nos resumos das folhas de pagamento de salários de março/2011 e setembro/2011, a título de Participação nos Resultados, com o intuito de dissimular o cumprimento do § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000:

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

(...)

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

A diferença desproporcional entre o salário nominal destacado nas GFIPs em comparação com os rendimentos informados na DIRF levou a auditoria fiscal a concluir que os valores efetivamente pagos aos segurados substituem e complementam a remuneração devida a qualquer empregado, fato que infringe o artigo 3º da Lei nº 10.101/2000.

O Anexo 06 ao Relatório Fiscal (fls. 209 a 333) contém 6.114 registros e consiste em uma planilha comparativa, por beneficiário, entre a DIRF dos meses de 04/2011 e 10/2011 e as GFIPs das competências 03/2011 e 09/2011.

Dos registros do Anexo 06, 1.519 se referiam a segurados com rendimentos no código 0561 da DIRF que não constavam nas GFIPs transmitidas pela BRQ. Por amostragem, a fiscalização identificou tratar-se em muitos casos de ex-empregados da BRQ que, mesmo sem qualquer vínculo empregatício ativo, recebiam remunerações retributivas da prestação de serviços, conforme informado na DIRF/2011. Estes trabalhadores estão relacionados na planilha de fls. 334 a 361 (Anexo 7), de onde devem ser excluídos os estagiários cuja remuneração está contabilizada na conta contábil 0000.4.1.1.010.

O Anexo 02 ao Relatório Fiscal (fls. 40 a 170) contém 12.240 lançamentos contábeis referentes a empréstimos mensais feitos individual e nominalmente aos segurados empregados da empresa, obtidos do cotejo entre as contas contábeis código 00001.1.3122, denominada Mútuo a Funcionários – Folha, e sua contrapartida no passivo, conta contábil 00002.1.22099 – Conta Transitória.

Com relação aos Acordos Coletivos de Participação nos Resultados, a fiscalização verificou que, apesar de estarem assinados por uma comissão de empregados, a BRQ não apresentou quaisquer documentos que comprovassem que estes tivessem sido eleitos ou escolhidos para esta representação. Observou ainda:

a) no acordo firmado com o SINDPDSP, que em nenhuma parte do texto do acordo existia a possibilidade de fracionar o pagamento da PLR; que o Sindicato evidenciou interesse financeiro ao impor a cobrança de taxa negocial de todos os participantes do quadro de lotação da BRQ, deixando de lado sua principal função, que é a proteção do trabalhador; que havia previsão para pagamento em duas parcelas, em 02/2011 e 08/2011, mas os pagamentos foram lançados nas folhas de pagamento de 03/2011 e 09/2011; que uma das representantes, Sra. Núbia Paula Galvão, tinha apenas um dia de serviço quando assinou o acordo coletivo;

b) no acordo firmado com o SINDPDRJ, que havia previsão para pagamento em duas parcelas, em 03/2011 e 09/2011, requisito que foi cumprido formalmente, mas que em nenhuma parte do texto do acordo existia a possibilidade de fracionar o pagamento da PLR; que dois dos representantes foram admitidos em 01/06/2010, ou seja, 30 dias antes da vigência proposta na

cláusula contratual, e que como o acordo coletivo não tem data de assinatura, não há como afirmar se estes empregados tinham realmente o poder de representação de todo o grupo;

c) no acordo firmado com o SINDPDPR, que havia previsão para pagamento em duas parcelas, em 03/2011 e 09/2011, requisito que foi cumprido formalmente, mas que em nenhuma parte do texto do acordo existia a possibilidade de fracionar o pagamento da PLR; que um dos representantes foi admitido somente em 13/10/2010, ou seja, 105 dias após a data do acordo coletivo.

A fiscalização concluiu que as partes não observaram os interesses de sua própria coletividade, não obedeceram aos critérios legais para pagamento semestral do PLR, não deixaram clara a participação e concordância dos empregados envolvidos e deixaram registrado, no item 3.1, que as regras definidas foram resultado da livre negociação entre a empresa e o Sindicato, atuando em prejuízo da Previdência Social e dos próprios segurados empregados.

Outro ponto destacado no Relatório Fiscal foi a análise de documentos oriundos da Justiça do Trabalho. A fiscalização relata que em uma sentença trabalhista a própria reclamada sustentou que o valor pago bimestralmente como adiantamento correspondia à participação nos resultados, fixado em acordo coletivo, segundo critérios de assiduidade e performance do empregado. No texto da sentença, a justiça trabalhista relata sobre a confirmação do não cumprimento do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000 e sobre as conseqüências nocivas aos trabalhadores com a forma de retribuição adotada pela BRQ.

A conclusão da fiscalização à vista dos fatos e documentos coletados é que a frequência e o número exagerado de remunerações pagas a título de adiantamentos ou empréstimos, muito superior aos salários informados nas folhas de pagamento e GFIPs, indica que, na realidade, trata-se de parcelamento mensal de salários disfarçado de mútuo e lançado somente nas folhas de pagamento de 03/2011 e 09/2011, sob a rubrica PLR. Estes valores não foram incluídos pela autuada na base de cálculo das contribuições devidas a terceiras entidades.

A utilização de procedimentos contábeis irregulares demonstra a intenção da empresa de ocultar fatos geradores de contribuições previdenciárias e simular como distribuição de lucros as remunerações feitas a segurados empregados, contratados para prestar serviços inerentes à sua atividade-fim.

Diante da constatação da conduta de sonegação, a multa de ofício foi majorada para 150%, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

O montante do crédito, consolidado em 03/12/2014, corresponde a 12.029.244,49 (doze milhões, vinte e nove mil, duzentos e quarenta e quatro reais e quarenta e nove centavos).

Da impugnação

Cientificado da autuação por via postal em 09/12/2014, o sujeito passivo apresentou impugnação em 07/01/2015 (fls. 476 a 515), alegando, em síntese:

1) a nulidade do auto de infração em razão da falta de clareza e precisão do relatório fiscal e do discriminativo de débito. Consta no 1.1 do relatório que o processo se refere a contribuições previdenciárias patronais (20% e SAT), assim como ocorreu no processo 15956.720318/2014-01, atribuindo para este outro processo as contribuições a outras entidades. A confusão retrata bis in idem, e é contraditória com o discriminativo de débito, onde constam contribuições a “terceiros” sem apresentar as bases de cálculo, as alíquotas e as contribuições que comporiam esses “terceiros”;

2) a nulidade absoluta da autuação por apresentar vício material insanável, em razão do equívoco no fato gerador e na base de cálculo eleitos pela fiscalização, sob pena de violação direta e frontal ao artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN e aos artigos 5º, LIV e LV e 37 da Constituição Federal. Diz que a fiscalização afirmou que os planos de PLR da empresa infringiram a lei de regência e se prestavam apenas para substituir parcela remuneratória devida aos empregados, inclusive com o adiantamento de valores (mensal ou bimestralmente) por meio de mútuos/empréstimos, mas que por esse raciocínio não haveria outra conclusão lógica senão a de desconsiderar integralmente todos os planos de PLR da empresa firmados com três entidades sindicais distintas, caracterizando todos os valores pagos a título de PLR aos empregados como parte do salário, o que não ocorreu. Citando o artigo 142 do CTN, sustenta que não poderia a autoridade administrativa criticar uma matéria (PLR) e eleger como fato gerador e base de cálculo outra matéria (mútuos/empréstimos), até porque nesse caso o contribuinte tem seu direito de defesa prejudicado, não sabendo se deve se defender de um ponto ou de outro. Questiona a motivação para ter a fiscalização considerado legítima uma parte do PLR, já que a base formada pelos mútuos era inferior ao valor pago a título de participação nos lucros, na ordem de R\$ 74.000.000,00 para R\$ 92.000.000,00. Entende que o valor dos empréstimos, feitos a cada dois meses aos empregados interessados, jamais poderia ter sido eleito como fato gerador ou base de cálculo de contribuições previdenciárias por não representar vantagem econômica definitiva dos empregados. Afirma que, como comprovam os contratos de mútuo, os empréstimos eram feitos na forma da lei, com incidência de juros, taxa administrativa e data de vencimento, quando eram integralmente quitados pelos empregados, não integrando o seu patrimônio. Como apenas o valor da Participação nos Lucros e Resultados era creditado aos empregados definitivamente, esse seria o único pagamento que poderia, em tese, ser objeto de discussão pelo Auditor-Fiscal;

3) contextualiza o mercado dos profissionais de tecnologia da informação (TI) com o objetivo de demonstrar a necessidade e legalidade dos mútuos feitos pela empresa em favor de boa parte de seus empregados. Afirma que no seu caso os profissionais de TI eram contratados nos termos estritos da legislação trabalhista (CLT), estabelecendo-se cargos e níveis de remuneração mensal de acordo com a senioridade e especialidade, além de outros benefícios in natura, tais como assistência médica, assistência odontológica, seguro de vida, vale-refeição, vale-alimentação e previdência privada. Além desses benefícios, também negociava anualmente com a Comissão de Empregados e com Sindicatos de três diferentes estados da federação os programas de PLR que permitam o recebimento de valores decorrentes da performance da empresa e da performance individual dos empregados, com metas que variam desde as margens de lucro dos projetos até as competências e habilidades dos profissionais como elementos importantes na obtenção dos resultados da empresa como um todo. Frisa que nunca reduziu salários ou pagou benefícios em dinheiro para deixar de pagar contribuições sociais e FGTS, que nunca suprimiu bônus, gratificações habituais ou quaisquer outros benefícios, nem comissões ou outras verbas salariais para que fosse instituído o programa de PLR, agindo sempre em conformidade com a CLT e com a Lei nº 8.212/1991. Relata que a figura do mútuo/empréstimo somente foi utilizada pela empresa em razão de necessidade e pedido de muitos empregados, que precisavam de maior fluxo de caixa em razão de compromissos pessoais. Esses profissionais, que outrora prestavam serviços a diversas empresas sem exclusividade, estavam se adaptando ao regime CLT e a ter seu desempenho medido semestralmente, e por isso a empresa permitiu que aqueles que necessitassem de empréstimos pudessem ter acesso a uma linha de crédito bimestral. Destaca que não havia pagamentos mensais, pois os empréstimos eram concedidos apenas nos meses pares (fevereiro, abril, etc), sendo que apenas algumas exceções foram feitas nos meses ímpares, notadamente para empregados recém admitidos. Informa que recolhia os impostos devidos pelas receitas recebidas dos empregados (IOF), e que nem todos os empregados solicitavam o mútuo/empréstimo, conforme comprova a amostragem dos contracheques, em que consta o pagamento da PLR dos empregados e não consta qualquer desconto de mútuo;

4) a legalidade do seu programa de PLR, que observou a irredutibilidade da remuneração dos empregados, a elegibilidade de todos os empregados, a formalização em documento escrito e único, a existência de regras objetivas e claras, a negociação e assinatura logo no início do período de apuração e antes de qualquer pagamento, a periodicidade semestral, a participação do Sindicato da categoria de cada base territorial e o arquivamento no Sindicato. As acusações fiscais de que os Sindicatos, em especial o de São Paulo, não protegeram os interesses dos empregados e visaram interesses financeiros, são indevidas, seja porque os acordos contam com metas bastante detalhadas e com fórmula matemática de aferição do valor da PLR, seja porque nenhum Sindicato recebeu

nada por isso. Com o advento da legislação de desoneração da folha de pagamento, a empresa não se desfez do instrumento de incentivo à produtividade que é a PLR, tanto é que pagou a esse título em 2010 R\$ 48.620.297,33, em 2011 R\$ 91.022.106,46, em 2012 R\$ 104.331.193,16 e em 2013 R\$ 67.696.566,27. Os empréstimos de mútuo eram feitos mediante solicitação do empregado, não eram obrigatórios e não tinham seu valor vinculado direta ou indiretamente ao valor da PLR. A PLR dependia do atingimento de metas mensais mas de apuração semestral, nesta também avaliadas habilidades e competências individuais, não sendo possível antecipar valores relativos a resultados não sabidos e impossíveis de prever. A forma de comparação entre os valores informados em DIRF (que incluem a PLR) e os informados em GFIP (sem PLR) foi indevida, pois deixou de descontar o valor do próprio salário que está na DIRF e ignorou que o valor informado em DIRF corresponde a seis meses de apuração de PLR, enquanto que o valor da GFIP corresponde a apenas um mês de salário. Se fosse o caso, deveria ter sido comparada a PLR (semestral) com seis meses de salário dos empregados, mas esta questão não tem relevância jurídica, pois a Lei nº 10.101/2000 não impõe qualquer limitação aos valores da PLR, de modo que não existe vedação legal para o pagamento de participações relevantes aos empregados, bastando que decorra de regras claras e objetivas;

5) que na reclamatória trabalhista cuja sentença foi mencionada pela fiscalização não houve sequer a oitiva de testemunhas, tendo havido grave cerceamento do direito de defesa da empresa, o que foi objeto da medida cautelar juntada aos autos. Existem outras decisões judiciais, inclusive do Tribunal Regional do Trabalho, no sentido de reconhecer que os empregados recebiam seu salário corretamente, recebiam mútuos bimestralmente – se fosse de seu interesse – e recebiam valores variáveis, conforme metas atingidas, a título de PLR. Estas decisões destacam que a PLR paga pela empresa não tem natureza salarial, fato que, por si só, considerando a coisa julgada e a força das decisões judiciais, devem acarretar na nulidade das presentes autuações;

6) que com relação à nomeação dos membros da Comissão de Empregados que negociavam e assinavam os acordos de PLR, os planos foram implementados mediante acordo coletivo de trabalho, o que dispensaria a existência da Comissão; que ainda que houvesse a exigência de que o Plano tivesse sido negociado via Comissão, não há obrigação de eleição formal ou mesmo elaboração de ata de escolha da comissão, sendo certo que todos os subscritores dos acordos eram empregados e foram assistidos pelo Sindicato de cada localidade, não havendo qualquer irregularidade nesse sentido; que a Sra. Janáina de Paula Cavalheiro, após ser admitida, juntou-se à Comissão e complementou as assinaturas do Plano, não havendo dispositivo legal que proíba esta situação;

7) que a postergação da data de pagamento da participação no estabelecimento de São Paulo, que havia sido pactuada para

02/2011 e 08/2011 mas ocorreu em março e setembro daquele ano, deu-se em virtude das negociações havidas com os Sindicatos de outras localidades, para que se mantivesse uma isonomia entre os pagamentos;

8) que os ex-empregados que tiveram o contrato de trabalho rescindido no curso do período de apuração da PLR tiveram que aguardar as datas previstas nos acordos para receber o pagamento, pois não havia nenhuma previsão de adiantamento de valores na ocasião da rescisão, até porque nesta data ainda não haviam sido apuradas todas as metas estabelecidas;

9) a ilegalidade da multa de 150%, fundamentada pela fiscalização na omissão de informações e fatos geradores, e que por isso teria incorrido no crime previsto no artigo 337-A do Código Penal. Sustenta que não houve cometimento de qualquer ato ilícito pela empresa, muito menos doloso, no sentido de se elidir do recolhimento de contribuições sociais. Tanto é que o próprio fiscal pode localizar, com clareza, os mútuos registrados no Livro Razão. Caso mantida a autuação, o que admite apenas para argumentar, a multa de ofício não pode ultrapassar 75%;

10) a necessidade de exclusão dos representantes legais e dos contadores da empresa, indicados no Relatório de Vínculos: Roberto Gennaro Mannarino, Andréa Ribeiro Quadros, Antonio Eduardo Pimentel Rodrigues, Monica de Araújo Pereira, Antonio Feitosa Barbosa e Benjamin Ribeiro Quadros;

11) o descabimento da Representação Fiscal para Fins Penais, que não deve prosseguir, tendo em vista a ausência de infração por parte da impugnante.

Ao final, a impugnante requer:

a) o julgamento da improcedência dos Autos de Infração e a extinção dos créditos tributários;

b) a não aplicação da multa qualificada de 150%;

c) o sobrestamento da Representação, a teor do disposto no artigo 83 da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 12.350/2010;

d) a produção de todas as provas admitidas em direito, prova documental, notadamente a exibição e juntada posterior de documentos, realização de perícia e tantas quantas forem as provas necessárias para a real apuração da verdade material;

e) que todas as notificações sejam também expedidas ao seu patrono, no endereço que indica.

No julgamento da impugnação, acordaram os membros da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos que podem ser assim resumidos:

Da ausência de impugnação

A fase litigiosa do procedimento não foi instaurada com relação ao responsável solidário Benjamin Ribeiro Quadros, que não apresentou impugnação à exigência.

Das alegações de vícios no procedimento fiscal

(...)

No âmbito do processo administrativo fiscal, os requisitos obrigatórios que devem fazer parte do Auto de Infração estão dispostos no artigo 10 do Decreto n.º 70.235/1972.

Efetivamente, como salientou a impugnante, a autoridade lançadora cometeu uma inversão na descrição dos processos originados da mesma ação fiscal no início do Relatório Fiscal deste processo nº 15956.720354/2014-66, como se demonstra a seguir:

1- INTRODUÇÃO

1.1 Este relatório é parte integrante do AI - Auto de Infração nº. 15.956.720.354/2014-66, referente aos lançamentos das contribuições previdenciárias patronais e tem por objetivo informar ao notificado a origem do débito que motivou o lançamento fiscal em referência, assim como propiciar adequada análise do processo de débito decorrente do mesmo e compreende os seguintes Debcad:

<i>DEBCAD nos</i>	<i>TIPO</i>	<i>PERIODO</i>	<i>VALORS</i>	<i>REF.</i>
<i>51.061.656-9</i>	<i>AIOP</i>	<i>01/2011 A 12/2011</i>	<i>12.029.244,49</i>	<i>CONTRIB OUTRAS ENTIDADES</i>

1.2 Nesta mesma ação fiscal foi lavrado outro Auto de Infração, com processo Comprot nº. 15.956.720.318/2014-01, referente aos lançamentos das contribuições destinadas a Outras Entidades (FNDE, Sesc, Senac, Incra e Sebrae), cujos relatórios seguem separadamente e compreendem o Debcad nº. 51.061.655-0

<i>DEBCAD nos</i>	<i>TIPO</i>	<i>PERIODO</i>	<i>VALORS</i>	<i>REF.</i>
<i>51.061.655-0</i>	<i>AIOP</i>	<i>01/2011 A 12/2011</i>	<i>36.358.523,57</i>	<i>CONTRIB PREV PATRONAL</i>

Verifica-se que, apesar da descrição ter sido invertida, a tabela logo abaixo demonstra com exatidão o nº do Debcad, o tipo de processo, o período, o valor e a espécie de contribuição lançada.

Creio que esta inversão não tem o condão de tornar nulo o lançamento, pois o próprio contribuinte a percebeu e compreendeu o que aconteceu. Tanto é que, na folha 5 da impugnação (fls. 480 dos autos), consta sua descrição dos processos, corretamente efetuada:

O Auto de Infração DEBCAD nº 51.061.656-9 (COMPROT: 15956.720354/2014- 66), é equivalente a R\$ 12.029.244,49 (R\$ 4.292.324,42-principal; R\$ 1.298.433,41 – juros; R\$ 6.438.486,66 – multa de ofício), atualizado até 03.12.2014.

O outro Auto de Infração lavrado, DEBCAD nº 51.061.655-0 (COMPROT: 15956.720318/2014-01), por sua vez, é equivalente a 36.358.523,57 (R\$ 12.930.002,30- principal; R\$ 4.033.517,78 – juros; R\$ 19.395.003,49- multa de ofício), atualizado até 03.12.2014.

(...)

Portanto, tendo o Auto de Infração sido lavrado de acordo com as disposições legais e normativas que regem a matéria, não há motivos para a declaração da nulidade do lançamento, sendo improcedentes os argumentos do sujeito passivo neste ponto.

Do mérito

(...)

O sujeito passivo questiona a motivação para ter a fiscalização considerado legítima uma parte do PLR, já que a base formada pelos mútuos era inferior ao valor pago a título de participação nos lucros, na ordem de R\$ 74.000.000,00 para R\$ 92.000.000,00.

Na realidade, não se identifica qualquer legitimação da PLR nos autos, tanto é que a fiscalização examinou os acordos coletivos e apontou as inconsistências que neles identificou, assim como fez referência ao descumprimento do artigo 3º e § 2º da Lei nº 10.101/2000. No entanto, o objeto deste lançamento são as contribuições incidentes sobre a remuneração que foi paga aos segurados empregados e contabilizada no ano de 2011 como se empréstimo fosse, quando na realidade não o era. Assim, a discussão, em tese, se as contribuições deveriam incidir sobre todo o valor da PLR não aproveita a este lançamento.

Os documentos juntados aos autos não deixam dúvidas quanto aos fatos relatados e a conclusão da fiscalização a respeito das irregularidades cometidas pela empresa autuada. A própria impugnante, nas ações trabalhistas, admitiu que efetuava adiantamentos bimestrais relativos à participação nos lucros e resultados. Cito como exemplo excertos extraídos das decisões:

(...)

Além dos fatos já relatados, concorreu para a convicção da fiscalização de que os valores pagos aos segurados desta forma substituíam e complementavam a remuneração devida a enorme quantidade de empregados envolvidos, a frequência dos pagamentos, o alto valor dos pretensos empréstimos constantes da conta contábil 0000113122 – Mútuo a Funcionários – Folha, em comparação com a remuneração do segurado, e o fato de que

tais “empréstimos” eram compensados nos meses de pagamento da participação nos lucros.

Para ilustrar a disparidade entre o valor da remuneração do empregado e o valor do empréstimo, cita-se o exemplo do segurado Haroldo Ricceto Filho, que, conforme consta da GFIP, recebeu em 03/2011 R\$ 2.869,66, e em 09/2011 R\$ 3.084,91. Já de acordo com o item 3.4 do Relatório Fiscal, este segurado firmou os seguintes contratos de mútuo:

DATA DO CONTRATO	VALOR CONTRATADO	DATA DO PAGAMENTO
09/08/2010	R\$ 15.756,65	31/03/2011
09/10/2010	R\$ 15.693,38	31/03/2011
09/12/2010	R\$ 22.975,04	31/03/2011
09/02/2011	R\$ 22.683,77	30/09/2011
08/04/2011	R\$ 67.734,86	30/09/2011
09/07/2011	R\$ 67.734,96	30/09/2011

(...)

Consta da contabilidade da empresa autuada que foram efetuados empréstimos em todos os meses de 2011, ainda que não estivessem abrangidos todos os empregados em todos os meses. É o que se verifica, por exemplo, em relação ao empregado Haroldo Ricceto Filho, já mencionado neste voto, cujos contratos apresentados pelo sujeito passivo tinham como data 09/08/2010, 09/10/2010, 09/12/2010, 09/02/2011, 08/04/2011 e 09/07/2011.

(...)

Por todo o exposto, conclui-se que os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo disfarçados de adiantamentos/empréstimos tratavam-se, na realidade, de remuneração destinada a retribuir o trabalho. Não se inserindo em nenhuma hipótese de exceção da Lei nº 8.212/1991, os valores pagos aos segurados nesta condição constituem base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros).

Da multa qualificada

A multa qualificada de 150% está definida na legislação tributária, conforme detalha o Relatório Fundamentos Legais do Débito (fls. 7 e 8). O artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991 remete ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, cujo caput, , inciso I e § 1º assim dispõem:

(...)

No caso sob exame, restou constatado que a empresa BRQ agiu intencionalmente com o objetivo de impedir ou retardar o

conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza ou circunstâncias materiais, e com isso evitou o pagamento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos empregados que lhe prestavam serviços, incorrendo na prática de sonegação prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.

(...)

Considerando o conjunto de elementos trazidos aos autos, justifica-se a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, incidente sobre as contribuições não recolhidas pela autuada.

Do pedido para exclusão das pessoas relacionadas no Relatório de Vínculos

O sujeito passivo entende necessária a exclusão de Roberto Gennaro Mannarino, Andrea Ribeiro Quadros, Antonio Eduardo Pimentel Rodrigues, Monica de Araújo Pereira, Antonio Feitosa Barbosa e Benjamin Ribeiro Quadros do Relatório de Vínculos, juntado às fls. 39 dos autos, e que traz a seguinte redação:

(...)

Como se verifica neste texto reproduzido, a inclusão no Relatório de Vínculos não implica automaticamente na co-responsabilização pelo crédito lançado, tendo caráter meramente informativo. (...)

Pelo exposto, indefere-se o pedido do sujeito passivo.

Da Representação Fiscal para Fins Penais

A análise de questões relacionadas à Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP, que tramita em processo próprio, não é de competência da DRJ, pois não faz parte das atribuições definidas no artigo 233 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14/05/2012, publicada no DOU de 17/05/2012.

(...)

O que se pode informar ao contribuinte é que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) tem por dever formalizar representação fiscal para fins penais perante o Delegado ou o Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo fiscal sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social, entre outros. Os procedimentos estão definidos na Portaria RFB nº 2.439/2010 que, em seu artigo 4º, § 1º, determina que a representação fiscal, nestes casos, deverá permanecer no âmbito da unidade de controle até a decisão final na esfera administrativa sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente ou na ocorrência das hipóteses previstas no artigo 5º, respeitado o prazo legal para cobrança amigável, caso o processo seja formalizado em meio papel.

Da produção de provas

O sujeito passivo requer genericamente a produção de todos os meios de prova admitidos em direito, prova documental, realização de perícias e tantas quantas forem as provas necessárias para a real apuração da verdade material. Em relação a este pedido, salienta-se que a produção de provas deve obedecer às disposições do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal no âmbito federal. Não se conhece, portanto, do protesto do impugnante pela produção de provas além daquelas já arroladas neste processo, exceção feita, à evidência, ao disposto nos parágrafos 4º a 6º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Da intimação do procurador

Por fim, indefere-se o pedido para que as intimações e notificações sejam enviadas em nome dos procuradores da impugnante, no endereço que indica na impugnação, já que não há previsão na legislação para tal procedimento. O inciso II do artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972 estabelece que as intimações feitas por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via devem ter prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

Conclusão

Nestes termos, voto por julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Ciente do Acórdão da DRJ em 29/07/2015, conforme termo de ciência eletrônica de fl. 915, ainda inconformado, o contribuinte juntou o Recurso Voluntário de fl. 917 a 963, em 13 de agosto de 2015, no qual reiterou as razões expressas em sede de impugnação.

Submetido à apreciação pelo Colegiado de 2ª Instância, esta 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, da 2ª Seção, exarou, em sessão de 09 de maio de 2017, o Acórdão nº 2201-003.594, fl. 974 a 1003, o qual concluiu, por voto de qualidade, vencido este Conselheiro Relator, por dar provimento ao recurso voluntário reconhecendo a nulidade da autuação em razão por erro na quantificação da base de cálculo, já que a Autoridade Fiscal calculou o tributo devido a partir de valor equivalente àqueles que foram antecipados mediante empréstimos e não propriamente o montante total pago a título de PLR, do que resultou um lançamento a menor que o devido.

Cientificada de tal decisão, a Procuradoria da Fazenda Nacional formalizou os Embargos de Declaração de fl. 1005 a 1008, os quais não passaram pelo crivo da admissibilidade, conforme despacho de fl. 1056 a 1058.

Cientificada das conclusões do despacho de admissibilidade, a representação da Fazenda Nacional formalizou o Recurso Especial de fl. 1060 a 1072, que teve seguimento regular, conforme despacho de fl. 1127 a 1133, do quê foi cientificado o sujeito passivo em 27/11/2017, conforme Termo de fl. 1145, que apresentou as contrarrazões de fl. 1148 a 1178.

O Julgamento do Recurso Especial pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deu origem ao Acórdão nº 9202-007-195, fl. 1245 a 1264, cujo dispositivo analítico restou assim expresso:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à ausência de nulidade, vencida a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, que conheceu integralmente do recurso. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencida a conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), que lhe negou provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Nos termos do art. 58, §5º, do Anexo II do RICARF, a conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada) não votou quanto ao conhecimento, por se tratar de questão já votada pela conselheira Ana Paula Fernandes na reunião anterior.

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

Inicialmente, cumpre delimitar o objeto deste novo julgamento na Câmara baixa e, para tanto, relevante citar excerto do voto condutor do Acórdão exarado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, da lavra da Ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira:

(...) Como se vê dos trechos transcritos, houve concordância no colegiado de que o pagamento realizado pelo contribuinte a título de PLR, contraria as disposições legais, contudo, a parte da qual discordou o redator do voto vencedor diz respeito a suposta irregularidade da base de cálculo do lançamento: " Há flagrante e reconhecido erro na determinação do critério quantitativo do tributo devido pelo sujeito passivo. Houve equívoco da autoridade na determinação da base de cálculo da contribuição previdenciária." (...)

Ou seja, claramente a empresa concedia valores aos empregados e os compensava posteriormente sob a denominação de PLR, todavia, tal prática, não se coaduna com as hipóteses previstas na lei 10,101 que expressamente prevê a vedação de antecipações. Fazer antecipações com a denominação de mútuos ou sob qualquer outra nomenclatura, cujo valor não demonstrou o recorrente ser sido devolvido, mas pelo contrário pago com PLR, acaba por estabelecer

Conforme já restou esclarecido, o que realmente foi objeto de divergência é o entendimento do redator no sentido de que o

lançamento efetuado por valores aquém do que poderia ter sido lançado está eivado de vício de nulidade. (...)

Não é possível concordar com a tese apresentada pelo redator que levou à nulidade do lançamento. (...)

Cumprе ressaltar que no acórdão recorrido, tanto o relator como o redator concordaram no sentido de que a PLR paga pelo contribuinte foi em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

Entretanto, afastada a nulidade, vê-se que outras questões, embora enfrentadas pelo relator, não foram chanceladas na decisão ou houve qualquer manifestação do redator do voto vencedor. São elas: arguição do contribuinte sobre a qualificação da multa, a sujeição passiva solidária e outras, conforme trazido no próprio acórdão recorrido:

(...)

9) a ilegalidade da multa de 150%, fundamentada pela fiscalização na omissão de informações e fatos geradores, e que por isso teria incorrido no crime previsto no artigo 337A do Código Penal. Sustenta que não houve cometimento de qualquer ato ilícito pela empresa, muito menos doloso, no sentido de se elidir do recolhimento de contribuições sociais. Tanto é que o próprio fiscal pode localizar, com clareza, os mútuos registrados no Livro Razão. Caso mantida a autuação, o que admite apenas para argumentar, a multa de ofício não pode ultrapassar 75%;

(...)

11) a necessidade de exclusão dos representantes legais e dos contadores da empresa, indicados no Relatório de Vínculos: Roberto Gennaro Mannarino, Andréa Ribeiro Quadros, Antonio Eduardo Pimentel Rodrigues, Monica de Araújo Pereira, Antonio Feitosa Barbosa e Benjamin Ribeiro Quadros;

12) o descabimento da Representação Fiscal para Fins Penais, que não deve prosseguir, tendo em vista a ausência de infração por parte da impugnante.

Assim, é necessário o retorno dos autos à 2ª Câmara para complementação do julgamento, apenas com relação aos tópicos acima descritos, tendo em vista que o mérito da irregularidade de PLR encontra-se devidamente enfrentada pelo relator e redator.

Portanto, a seguir serão novamente trazidas à balha, exclusivamente em relação aos temas pendentes de julgamento, as conclusões expressas por este Conselheiro Relator no voto originário, já que inexistem elementos supervenientes a justificar a alteração do que lá foi expresso.

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

NULIDADE ABSOLUTA: FALTA DE CLAREZA E PRECISÃO DO RELATÓRIO FISCAL

No presente item de defesa, o contribuinte busca a declaração de nulidade do lançamento em razão de equívoco do Fiscal no momento da elaboração do Relatório, onde teria cometido um erro ao relacionar débitos lançados aos respectivos processos. Teria o fiscal invertido a correlação entre os débitos e seus processos.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que considera nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

É importante ressaltar que o direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, que traz como consequência, com respeito à nulidade do processo, que somente aquela que sacrifica os fins de justiça do processo deve ser declarada nula pela autoridade julgadora. Com efeito, a doutrina pátria é pacífica quando entende que a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo.

Toda a manifestação do contribuinte nos presente autos, bem assim no processo em que foi lançada a exigência relativa à parte patronal, não deixa dúvidas de que a autuação foi devidamente entendida, demonstrando, inequivocamente, que o erro do Auditor-Fiscal não causou qualquer prejuízo à recorrente.

Assim, nesta parte, entendo que não merece retoques a decisão recorrida

DA ILEGALIDADE DA MULTA DE 150%

O Recorrente, sustentando que não cometeu qualquer ato ilícito, muito menos doloso, insurge-se contra a qualificação da multa de ofício, alegando que não teria havido omissão de informações e fato geradores, que pudessem justificar a ocorrência de crime contra a ordem tributária alegada pela Fiscalização, em particular porque tudo consta como devidamente contabilizado e em razão da fiscalização ter tido livre acesso e tranquilidade para executar o seu mister.

Questiona a decisão recorrida por não ter refutado seus argumentos, limitando-se, exclusivamente, a tratar a questão de forma genérica apontando a constatação de ação intencional com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador.

Vejamos os argumentos da Fiscalização para levar a termo a qualificação da multa de ofício:

10.1.5 Demonstrou-se ao longo desta auto e pelos recortes legais, aqui em destaque, que a contribuinte sob fiscalização, na pessoa de seu representante legal, cometeu, em tese, crime de sonegação de contribuições previdenciárias, incorrendo na prática de sonegação fiscal, ao não declarar à RFB a totalidade das remunerações pagas, devidas ou creditadas a seus empregados, com a finalidade de eximir-se do pagamento de contribuintes federais (art.334-A, no Decreto-Lei nº 2.848/1940

(Código Penal) (acrescentados pela lei nº 9.983/2000 e art. 2º, I, da lei 8.137) e, desta forma, aumentar seus lucros, com a redução de despesas como os recolhimentos das contribuições devidas;

10.1.6 A prática de omissão de salários pagos sob o disfarce de PLR, foi evidenciada a partir do exame da escrituração contábil, dos documentos fiscais apresentados pela própria fiscalizada, em face dos quais, forma-se a convicção de que a linha de sonegação adotada pela contribuinte foi:

- suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante a condutas de omissão de remunerações pagas ma segurados empregados nas folhas de pagamentos e nas GFIP, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo, respectivamente, na linha do art. 337-A, do Decreto-Lei nº 2.848/1940 inciso I, art. 1º da Lei 8.137/90.

10.1.7 Diante de todos os fator comprovados nos autos, em que ficou clara a prática de crime contra a previdência social e a ordem tributária na modalidade de sonegação fiscal, e tendo em vista o Inciso II do art.44 da Lei 9.430, de 27/12/1996, a multa de ofício apurada, referente à infração de omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias, deverá ser majorada para 150%.

Em relação à qualificação da multa de ofício, entendo oportuno destacar que se trata de medida de exceção, já que a regra é a aplicação do percentual de 75%, razão pela qual é necessário buscar apoio na legislação de regência:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez a Lei 4.502/64 prescreve:

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A leitura integrada dos dispositivos legais supracitados evidencia que, seja no caso de sonegação, fraude ou conluio, indispensável que, inequivocamente, esteja presente o elemento subjetivo (dolo) na conduta do contribuinte; de forma a demonstrar que este quis, de fato, alcançar os resultados capitulados pelo artigo 71 e 72 da Lei 4.502/64.

Ainda que seja difícil aferir o ponto a partir do qual uma conduta deixa de constituir mera infração à legislação tributária e passa ser uma conduta dolosa, punível com a qualificação da multa de ofício, é certo que, no caso em tela, a Autoridade Fiscal apenas justificou a duplicação do percentual da penalidade pelo fato de ter constatado que a empresa não declarou à RFB a totalidade das remunerações pagas, devidas ou creditadas a seus empregados, sem, contudo, dedicar uma única linha para demonstrar que tal fato foi resultado de ação dolosa, praticada pelo contribuinte com o objetivo de reduzir o tributo devido ou impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador.

Como se vê nos autos, o lançamento lastreou-se unicamente pelas informações devidamente registradas na contabilidade do recorrente, plenamente franqueadas ao Agente Fiscal e informadas à Receita Federal do Brasil.

Os institutos relacionados à infração (mútuos e PLR) nada têm de ilegal, restando o lastro do lançamento na convicção de que foram utilizados indevidamente ao considerar seus efeitos sobre o cálculo das contribuições previdenciárias, importando infração à legislação tributária, situação que, por si só, não justifica a qualificação da multa de ofício.

Ora, nada impede que o contribuinte institua programas de PLR em sua empresa e que o pagamento de tais valores possam ser feitos até semanalmente, seja diretamente ou através de mútuos. O que não tem amparo legal é a exclusão da natureza de salário de contribuição e, conseqüentemente, do campo de incidência da Contribuição Previdenciária, dos valores pagos a este título que não tiverem observado as restrições legais para gozar do benefício fiscal.

Assim, entendendo que a descrição realizada pela Autoridade Fiscal está limitada à infração à legislação tributária, não demonstrando a conduta fraudulenta dolosa, entendo que merece reparo a decisão recorrida, excluindo-se a qualificação da multa de ofício, que deve ser alterada para 75%

DA EXCLUSÃO DO REPRESENTANTES LEGAIS DA EMPRESA

Neste tema, o contribuinte limita-se a requerer a aplicação da Súmula Carf nº 88, cujo teor destaco abaixo:

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Sobre tal matéria, assim se manifestou a Decisão Recorrida:

Como se verifica neste texto reproduzido, a inclusão no Relatório de Vínculos não implica automaticamente na co-responsabilização pelo crédito lançado, tendo caráter meramente informativo.

Desta forma, considerando que o requerido está exatamente alinhado ao que já foi objeto da manifestação da Delegacia de Julgamento, entendo que não há objeto a ser tratado, sendo certo de que os conteúdos da Súmula Carf. nº 88 se aplica integralmente ao caso em tela.

DO DESCABIMENTO DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

O recorrente pleiteia a suspensão do andamento da Representação Fiscal para Fins Penais pelas razões que enumera.

Contudo, como já pontuado pela DRJ, a citada Representação não tem seu curso externo à RFB antes que o crédito tributário lançado seja considerado definitivamente constituído e, ainda assim, se o contribuinte não promover sua extinção.

Por outro lado, quanto ao mérito do procedimento administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou uniforme e reiteradamente tendo, inclusive, emitido Súmula de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 28:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Por fim, quanto ao pedido de ciência de termos e atos processuais na pessoa do patrono do requerente, não há reparos a serem feitos na decisão de 1ª instância, posto que regular a ciência do contribuinte em qualquer uma das hipóteses descritas no art. 23 do Decreto 70.235/72.

Conclusão:

Processo nº 15956.720354/2014-66
Acórdão n.º **2201-005.069**

S2-C2T1
Fl. 1.294

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo