



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

Processo n° 10314.722131/2014-75
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.238 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2018
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente LOUIS DREYFUS COMMODITIES AGROINDUSTRIAL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2009 a 31/07/2009

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR ABERTA. CONCESSÃO NA FORMA DE GRATIFICAÇÃO, BÔNUS OU PRÊMIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Após o advento da Lei Complementar 109/2001, nos casos de plano de previdência complementar em regime aberto, pode-se oferecer planos diferenciados a categorias diferentes de trabalhadores, mas desde que não seja utilizado como instrumento de incentivo ao trabalho, ou concedido a título de gratificação, bônus ou prêmio.

Integram a remuneração e se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária os aportes de contribuições a planos de previdência privada complementar, se não comprovado o caráter previdenciário destas contribuições.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

O pagamento de bônus através de crédito em conta de previdência complementar, em simulação de negócio jurídico, configura a prática de sonegação, situação para qual está prevista a aplicação de multa de ofício qualificada, nos termos do artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996 combinado com o artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Wesley

Rocha, Marcelo Freitas de Souza Costa e Juliana Marteli Fais Feriato, que davam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andrea Brose Adolfo.

((assinado digitalmente))

João Bellini Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo - Relatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrea Brose Adolfo, Alexandre Evaristo Pinto, João Maurício Vital, Wesley Rocha, Antônio Sávio Nastureles, Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato e João Bellini Júnior (Presidente).

Relatório

Trata-se de crédito tributário constituído pela fiscalização em relação ao interessado acima identificado, por meio dos seguintes autos de infração:

- AI DEBCAD nº 51.001.802-5, no valor de R\$ 2.734.619,55, lavrado em 11/04/2014, referente às contribuições destinadas à Seguridade Social e devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações pagas, nas competências 06/2009 e 07/2009, aos segurados contribuintes individuais (Levantamento BI – Bônus Pagos a Contribuintes Individuais).

- AI DEBCAD nº 51.001.803-3, no valor de R\$ 334.485,19, lavrado em 11/04/2014, referente às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos e devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações pagas, na competência 06/2009, aos segurados empregados (Levantamento BE – Bônus Pagos a Empregados).

Por se tratar de uma agroindústria (FPAS 833), para a qual é aplicável a substituição das contribuições previdenciárias da parte patronal, só foram lançadas as contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos.

Remunerações pagas através de Plano de Previdência Complementar

Constituiu fato gerador das contribuições lançadas o pagamento de remuneração variável (bônus), efetuados pela empresa, nas competências 06/2009 e 07/2009, através de crédito em contas de Previdência Complementar (Plano de Contribuição Variável junto à seguradora Itaú Vida e Previdência S.A.), a administradores e empregados ocupantes de funções de gerência e direção. Essas remunerações foram apuradas na contabilidade da empresa, nas contas ‘Bônus a pagar’, ‘Bônus CPP a pagar’, ‘Bônus EPP a pagar’ e ‘Merit Bônus’, sem que tenham sido informadas nas folhas de pagamento, tampouco declarados em GFIP.

Esses pagamentos não têm natureza de previdência complementar. Houve uma contratação, firmada entre o empregado e a empresa, acordando o pagamento de remuneração variável, em razão dos resultados alcançados pela segunda, que se pressupõem vinculados à atuação do primeiro. Trata-se de um bônus, contabilizado como tal e submetido à contribuição previdenciária.

Os aportes feitos em previdência privada não são pagos de forma eventual, tendo sido pagos como contraprestação do trabalho.

Nos termos do artigo 28, §9º, letra “e”, item 7, da Lei nº 8.212/91, combinado com o artigo 214, §9º, V, “j”, do Decreto nº 3.048/1999, o pagamento de abono possui natureza remuneratória quando não expressamente desvinculado do salário por força de lei.

O contribuinte, ao efetuar o pagamento dessas verbas por intermédio de crédito em conta de previdência complementar, e sem informa-las em folha de pagamento e GFIP, utilizou-se de simulação, no intuito de evitar a tributação previdenciária.

Uso Indevido da Previdência Complementar para Pagamento de Bônus

Além dos argumentos anteriores, esses pagamentos não podem ser classificados como contribuições a planos de previdência, já que também ofendem a lógica previdenciária. Houve uso indevido da previdência privada para o pagamento de bônus. A previdência privada foi usada somente para que a empresa se esquivasse do pagamento das contribuições previdenciárias devidas, não tendo sido usada para os fins legais para os quais foi criada.

Em análise aos documentos apresentados pela Itaú Vida e Previdência S.A., tais como os contratos, faturas emitidas, relação dos beneficiários, informações sobre os valores aportados e resgatados nos planos de previdência privada mantidos pela empresa fiscalizada, verificou-se que o Plano de Previdência Complementar de Contribuição Variável só apresentava contribuições extraordinárias da instituidora, os resgates eram constantes (totais ou parciais) e quase sempre em seguida ao aporte.

Segundo o artigo 202 da Constituição Federal, o regime de previdência privada está baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado. O plano de previdenciária variável utilizado pela empresa fere essa diretriz básica estabelecida pelo artigo 202 da Constituição Federal, pois não há manutenção de reserva garantindo o benefício futuro previsto no contrato.

O plano de previdenciária variável utilizado pela empresa também não atende um ponto crucial da segurança dos planos de previdência privada, que se encontra na necessidade das entidades previdenciárias criarem as reservas técnicas, fundos e provisões, de tal forma a garantir a integridade futura dos benefícios de todos os participantes.

No pagamento de verbas remuneratórias mediante depósito em conta de previdência privada há uma divergência entre a vontade real e a aparente: a empresa quer pagar salário, mas para se furta à tributação o faz mediante depósitos em conta de previdência privada como se tratassem de contribuições normais a estes planos. Tal situação configura a simulação do negócio jurídico.

Aplica-se o princípio da primazia da realidade, que demonstra que a simples utilização de contas de previdência privada para o pagamento de remuneração variável ajustada, não a transforma em verba não incidente. A real essência do fato gerador é a que deve prevalecer, o instituto utilizado para pagá-lo visou somente à ocultação da sua real natureza, e a conseqüente sonegação das obrigações previdenciárias.

O lançamento de ofício das contribuições sociais devidas foi efetuado com fundamento no artigo 149, inciso VII do CTN, ante a comprovada simulação de negócio jurídico.

Multa de Ofício Qualificada

A multa de ofício de 75% sobre o valor do débito apurado foi aplicada em dobro (150%), nos termos do artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, em razão do procedimento adotado pela empresa, consistente em depositar os valores de bônus em conta de previdência complementar privada, para evitar que a autoridade fiscal tomasse ciência da obrigação principal em sua totalidade, configurar a sonegação prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

Termo de Sujeição Passiva Solidária

A fiscalização imputou ao Sr. Kenneth Carlson Geld, presidente da empresa no período de 07/08/2008 a 25/12/2013, a responsabilidade solidária pelo crédito tributário lançado, com fundamento nos artigos 124, I e 135 do CTN.

A empresa Louis Dreyfus (contribuinte) apresentou impugnação, na qual alega e requer, em suma, o seguinte:

Da não incidência da contribuição previdenciária

- A empresa mantém dois planos nas modalidades PGBL e VGBL, disponíveis a todos os funcionários, e um terceiro plano de contribuição variável, na modalidade FGB, destinado apenas a determinados funcionários, que ocupam funções de gerência e direção. Este plano tem por finalidade permitir que a impugnante aporte contribuições suplementares a seus funcionários que recebem maior remuneração, uma vez que são estes quem mais precisam da complementação de aposentadoria porque são os que mais perdem na inatividade em termos percentuais.

- O plano de previdência complementar de contribuição variável, na modalidade FGB, mantido pela impugnante, foi instituído com total atendimento às normas constitucionais e legais que disciplinam a matéria, em especial o artigo 202 da Constituição Federal e os artigos 26 e 27 da Lei Complementar 109/2001, que disciplinam os planos de benefícios instituídos por entidades abertas, como é o caso da Itaú Vida e Previdência S.A.

- Trata-se de um plano coletivo que garante benefícios previdenciários a um grupo de pessoas, constituídos por mais de uma categoria de empregados e dirigentes, diretamente vinculados à impugnante e a outras empresas do Grupo LDC, implantado mediante contrato celebrado com a Itaú Vida e Previdência S.A., com atendimento a todas as exigências de forma, critérios, condições e requisitos mínimos estabelecidos pelo órgão regulador, no caso a SUSEP, que aprovou o Regulamento Básico Plano de Fundo Corporate Itauprev (Processo SUSEP nº 1006647/1994-0).

- As contribuições pagas pelos empregadores a programas de previdência privada em favor de gerentes e diretores não integram o salário-de-contribuição, nos termos do

artigo 202, §2º, da Constituição Federal, dos artigos 68 e 69, §1º, da Lei Complementar nº 109/2001, e do artigo 28, §9º, alínea 'p', da Lei nº 8.212/91.

- A previsão do artigo 202, §2º, da Constituição Federal equivale a verdadeira imunidade, cuja interpretação deve ser ampla, não se admitindo quaisquer limitações por normas infraconstitucionais. Para tanto, basta que as contribuições da empresa destinadas a custear planos de previdência privada em benefícios dos empregados e dirigentes sejam pagas a entidades de previdência privada regularmente constituídas, cujos planos tenham sido instituídos na forma da lei.

- No caso concreto, todos os fatos invocados pela autoridade fiscal para justificar a exigência de contribuições previdenciárias e de terceiros, considerados indícios da suposta ilegalidade que teria sido praticada pela impugnante, não são vedados ou são expressamente admitidos pela legislação que disciplina a matéria.

- Os planos das entidades abertas podem ser instituídos para grupos de pessoas constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador (art. 26, II, §3º, da LC nº 109/2001).

- O resgate é de previsão obrigatória, constituindo um direito do participante (arts. 14, III, e 27, da LC nº 109/2001).

- As regras do plano FGB estão definidas no Regulamento Básico do Fundo Corporate Itauprev e no Contrato, e estão rigorosamente de acordo com a legislação previdenciária em vigor.

- No Regulamento Básico do Fundo Corporate Itauprev e no Contrato, estão previstos as contribuições e os resgates, questionados pelo Fisco, da seguinte forma:

Regulamento

5.1 O custeio das coberturas contratadas caberá ao Participante, à Instituidora, ou a ambos, na forma e/ou valor definidos na Proposta de Inscrição, conforme estabelecido em Contrato de Adesão.

9.3 O direito à solicitação de resgate relativo às contribuições efetuadas pelo participante é imediato e, com relação às contribuições efetuadas pela Instituidora, deverá estar previsto em Contrato de Adesão.

Contrato de Adesão

6.3 Contribuição Extraordinária: A efetivação da contribuição extraordinária não gera obrigação de contrapartida para a outra parte.

12. Resgate. Durante o período de diferimento será permitido ao Participante, após 60 dias a contar da data do protocolo da proposta de inscrição, solicitar o resgate total ou parcial da provisão do Participante, observada a legislação vigente na ocasião da solicitação e o disposto na cláusula 12.3 adiante.

12.3 O resgate, parcial ou total, pelo Participante, de contribuições extraordinárias aportadas pela Instituidora poderá ser efetuado a qualquer momento a partir do 5º dia útil contado da data em que a Instituidora fizer o aporte respectivo, mediante entrega da solicitação pelo Participante.

- Essas disposições estão de acordo com a Circular SUSEP nº 338/07, que altera e consolida regras e critérios de funcionamento e operação da cobertura por sobrevivência oferecida por planos de previdência.

- Os diretores e gerentes, ainda que não façam aportes para o plano FGB, contribuem para os outros dois planos que integram o programa de previdência complementar mantido pela impugnante.

- Dos 230 resgates efetuados, somente 16 correspondem a resgates totais, enquanto 209 a resgates parciais e 5 a migração externa total.

- A fiscalização está se voltando contra a própria legislação, na medida em que esta prevê expressamente várias modalidades de planos, contribuições variáveis, valor e periodicidade livres, liberdade aos participantes para efetuar ou não suas contribuições e direito ao resgate.

- No plano destinado a cobertura por sobrevivência na modalidade contribuição variável, as contribuições são livres e o resgate é um direito do participante e deve ser a ele oferecido, obrigatoriamente e a qualquer tempo, durante o prazo de diferimento, respeitados apenas os prazos de carência e intermediário entre os pedidos de resgate na forma prevista no Regulamento e no Contrato.

Os fatos apontados não autorizam as exigências em causa

A natureza jurídica da verba não decorre da rubrica contábil

- A contabilização do valor dos aportes para o plano de previdência privada na rubrica 'bônus' e a falta de informação dos pagamentos desses 'bônus' em folha de pagamento e GFIP não autorizam a descaracterização dos aportes como contribuição para previdência privada e seu enquadramento como remuneração variável.

- A afirmação, da autoridade fiscal, de que a impugnante efetuou pagamento de remuneração variável em razão de metas atingidas, foi feita sem o amparo de qualquer prova contida nos autos. Os aportes de previdência complementar não são fixados em função de quaisquer metas acordadas, mas em função da remuneração dos participantes de forma a permitir que seus funcionários com maior remuneração possam depois de aposentados manter o padrão semelhante ao fruído durante a vida profissional.

- A autoridade fiscal limitou-se a fundamentar o lançamento no único fato de ter a impugnante em algumas situações contabilizado na conta pertinente a 'bônus a pagar' valores relativos aos aportes ao plano de previdência privada feito à Itaú Vida e Previdência. Contudo, a natureza da verba não decorre da sua contabilização, mas do seu regime jurídico, este decorrente da relação jurídica estabelecida entre as partes e normas legais que lhe são aplicáveis. A contabilidade não cria fatos, nem direitos, apenas retrata a realidade e se não o faz de forma adequada, fica afastada a contabilização e prevalece a realidade fenomênica.

- A impugnante esclarece que deixou de registrar tais pagamentos em folha de pagamento e GFIP exatamente porque eles não possuem natureza remuneratória, nem constituem fato gerador das contribuições que estão sendo exigidas.

As contribuições são livres

- Por se tratar de um plano de previdência na modalidade de contribuição variável é inerente a ele a possibilidade de as contribuições da instituidora serem feitas em qualquer valor e a qualquer tempo, constando expressamente do regulamento do plano aprovado pela SUSEP e no contrato não haver obrigatoriedade de o participante contribuir.

Nesse sentido também a Circular SUSEP nº 338/2007.

O resgate nas condições efetuadas é um direito dos participantes

- Não se vislumbra a existência de uma conta-corrente paralela de pagamento de remuneração disfarçada, já que mais de 90% dos casos de resgates apontadas pela fiscalização ou os recursos permaneceram parcialmente depositados na conta de previdência ou são integralmente transferidos para outra conta de previdência.

- O artigo 27 da LC nº 109/2001 não deixa dúvida de que ao participante é possibilitado o resgate total ou parcial das contribuições vertidas ao plano. Para corroborar suas alegações, a impugnante transcreve ainda o artigo 19 da Circular SUSEP nº 338/2007, o item 9.1 do Regulamento do Plano e os itens 12 e 12.3 do Contrato de Adesão.

Os resgates já são tributados

- Nos termos da Lei nº 11.953/2004, há duas opções de tributação: tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 35% a 10%, conforme prazo de permanência no plano, e tributação não exclusiva na fonte, à alíquota de 15%, ficando o beneficiário responsável pelo ajuste na declaração anual do imposto de renda, de acordo com a tabela progressiva.

- Se o beneficiário optar pela tributação não exclusiva e deixar de levar os valores resgatados ao ajuste anual, ele poderá pagar menos imposto de renda, mas não por causa do plano de previdência, e sim porque descumpriu a legislação tributária, situação em que caberá aos agentes fiscais detectar a infração e exigir o imposto eventualmente devido.

- Em hipótese alguma, esse possível fato pode ser invocado para justificar a descaracterização dos aportes para plano de previdência privada e sua transformação em bônus.

Ausência de simulação de negócio jurídico

- Para a existência da simulação deve ocorrer dois negócios: um aparente e outro real (artigo 53 do Código Civil).

- No caso, existe apenas um negócio, que é o negócio aparente e o negócio real: Plano de Previdência Privada Aberta na modalidade FGB, instituído pela impugnante em favor de seus gerentes e diretores. Nada foi ocultado.

- Para que a simulação ocorresse seria necessário provar o envolvimento de várias partes: a impugnante, o participante, a Itaú Vida e Previdência S.A. e a própria SUSEP, que aprovou o regulamento do Fundo Corporate ITAUPREV, atestando tratar-se de verdadeiro plano de previdência privada.

Houve atendimento de todas as normas constitucionais e legais

- As contribuições foram pagas a entidade de previdência privada aberta legalmente constituída, autorizada a instituir e operar planos estruturados na forma da legislação aplicável à espécie e aprovados pelos órgãos superiores. Tanto é assim, que o plano de previdência privada aberta FGB, renda fixa, estruturado no regime financeiro de capitalização e na modalidade contribuição variável, foi devidamente aprovado pela SUSEP Processo nº 1006647/1994-0.

- Por sua vez, o Fisco em momento algum põe em dúvida a qualidade da entidade Itaú Vida e Previdência S.A., legalmente autorizada a instituir planos de previdência privada aberta nas modalidades previstas na legislação.

Multa qualificada

- A fiscalização não descreveu uma única conduta que pudesse ensejar o seu enquadramento como sonegação, fraude ou conluio, previstas, respectivamente, nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

- Tais condutas típicas correspondem a uma tentativa do contribuinte de ocultar o fato gerador ou seus elementos, de impedir que a autoridade fiscal tome conhecimento dos fatos relevantes para permitir a correta exigência dos tributos devidos.

- O fato de a impugnante ter qualificado como aporte à previdência privada algo que a autoridade fiscal considera ser salário constitui uma mera divergência quanto à qualificação jurídica dos fatos ocorridos, incapaz de deflagrar a aplicação da multa qualificada, por não configurar fraude.

- Todos os fatos em que se pautou a fiscalização estão devidamente registrados na contabilidade da impugnante e na documentação relativa ao plano de previdência privada, tendo sido prestadas todas as informações solicitadas pela fiscalização, não havendo assim que se falar em aplicação de multa qualificada.

- Nas hipóteses em que se conclua que o contribuinte praticou atos de planejamento tributário ou elisão cujos efeitos fiscais devam ser desconsiderados pela Fazenda, como no caso concreto, mas que tais atos tenham sido práticos às claras, não pode ser imposta a multa qualificada, fato consagrado pela jurisprudência administrativa.

Exigência de juros sobre a multa de ofício

- A prevalecer a exigência fiscal, o Fisco certamente exigirá da impugnante juros de mora sobre o valor da multa de ofício, como vem procedendo em outros casos, o que acresce em muito o valor supostamente devido. Assim, ainda que não exigida neste auto de infração, a impugnante impugna a pretensão, até para que não se alegue posteriormente que tal matéria não poderia ser objeto de exame porque não foi abordada na defesa apresentada.

- A exigência de juros sobre multa não tem suporte legal. A legislação que rege a matéria apenas autoriza a incidência de multa e juros sobre o valor atualizado do tributo.

Nesse sentido, existem várias decisões administrativas, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

- Os débitos de tributos e de multas têm causas diversas, conforme expresso no artigo 3º do CTN.

- Nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, os juros de mora incidem apenas sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições. Portanto, não abrange o débito relativo à multa de ofício lançada, até porque referido artigo está a disciplinar os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.

- O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 evidencia ainda mais que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 prevê a cobrança de juros unicamente sobre o valor dos tributos e contribuições. Se contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 da Lei nº 9.430/96, que prevê a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício lançada isoladamente.

O Sr. Kenneth Carlson Geld (responsável solidário), apresentou impugnação, na qual alega e requer, em suma, o seguinte:

Nulidade do Termo de Sujeição Passiva – Inexistência de fundamento

- O Termo de Verificação Fiscal não motivou a imputação de responsabilidade solidária à impugnante, que na época dos supostos fatos geradores ocupava o cargo de presidente do conselho de administração, em violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, aos artigos 5º, II, 37, e 150, I, todos da Constituição Federal, e da Portaria RFB nº 2.284/2010.

Inexistência de infração

- O impugnante se reporta as razões expostas pela autuada, segundo a qual ficou evidente que não ocorreu a suposta infração imputada à autuada, o que é razão suficiente para justificar a exclusão do nome da impugnante dos autos de infração em causa, conforme síntese que segue:

a) não há que se falar em pagamento de bônus, tendo a acusação fiscal concluído sua suposta existência unicamente em razão de erro de escrituração cometido pela autuada;

b) o plano de previdência complementar mantido pela autuada segue todas as determinações legais e regulamentares pertinentes, não havendo assim, razão para que seja desconsiderado pela fiscalização tributária;

c) quando menos, é incabível a qualificação da multa de ofício em razão da inexistência da simulação alegada pela fiscalização.

Inaplicabilidade do artigo 124, I, do CTN

- Mediante a leitura conjunta dos incisos I e II do artigo 124 do Código Tributário Nacional, percebe-se que o inciso I trata das hipóteses em que, mesmo sem a designação expressa em lei, aquelas pessoas, em razão do interesse comum na situação que constitui o fato gerador, são unidas por uma solidariedade natural, como a que existe entre coproprietários de um bem, ou entre cônjuges unidos mediante regime de comunhão de bens.

- Já entre a pessoa jurídica e o presidente de seu conselho administrativo não se pode vislumbrar a existência de um vínculo de "solidariedade natural", razão pela qual pretender aplicar ao caso concreto o artigo 124, I do CTN demandaria admitir que o fato de os

administradores de uma empresa terem possivelmente "interesse" em que a mesma gere bons resultados os faz responsáveis tributários pelos tributos e contribuições devidos pela empresa.

- No presente caso, houve uma indevida largueza na interpretação do artigo 124, I, do CTN por parte da autoridade fiscal.

- Não fosse a mera exegese do artigo 124, I do CTN suficiente para demonstrar sua inaplicabilidade ao caso concreto, o fato de o CTN tratar a responsabilidade dos administradores pelos tributos devidos pela empresa em norma específica (artigo 135) reafirma a total inadequação da aplicação do artigo 124, I ao caso concreto.

- O Plenário do STF reconheceu por unanimidade no RE nº 562.276/PR a inconstitucionalidade formal e material do artigo 13 da Lei nº 8.620/93, que estabelecia responsabilidade solidária dos sócios pelas dívidas tributárias das empresas por cotas de responsabilidade limitada, argumentando exatamente que a responsabilidade solidária que independe da prática de ato ilícito não decorre do artigo 135 do CTN, nem é albergada por nosso ordenamento jurídico em se tratando de sócios, gerentes e administradores de pessoas jurídicas.

- E se nem a lei pode prever a responsabilidade solidária entre os sócios, diretores, gerentes, administradores e as sociedades, menos ainda poderá fazê-lo o intérprete da legislação como está ocorrendo no caso concreto.

Inaplicabilidade do artigo 135 do CTN

- No caso concreto, em momento algum o Fisco demonstrou que o impugnante teria agido com excesso de poderes ou infração à lei ou aos estatutos da autuada. Assim, o impugnante não está sendo responsabilizado por ato ilícito próprio, mas por suposto descumprimento da legislação tributária por parte da pessoa jurídica, e, por consequência, teve seu nome incluído no auto de infração apenas porque à época do suposto fato gerador integrava a administração da Autuada.

- Por essa razão, a autoridade fiscal não logrou demonstrar qualquer ato ilícito praticado pelo impugnante, sendo pacífica a jurisprudência dos nossos Tribunais e do CARF no sentido de que sem essa prova cabal não pode haver responsabilização dos diretores e administradores nos termos do artigo 135 do CTN.

- Nessas condições, não remanesce dúvida quanto à impossibilidade de se arrolar o impugnante como responsável pelos débitos lançados, em face da ausência de demonstração da prática de atos enquadráveis nos artigos 135 "caput" do CTN.

Manutenção da responsabilidade do contribuinte

- Embora existam opiniões divergentes, é prevalecente na doutrina e na jurisprudência do CARF que, por falta de previsão expressa na legislação para a exoneração do contribuinte, mesmo caracterizada a responsabilidade do diretor ou administrador, não fica a devedora principal exonerada, estabelecendo-se nesse caso "solidariedade" entre ambos, podendo o Fisco exigir a dívida de qualquer deles. Essa solidariedade, porém difere daquela prevista no artigo 124 do CTN, pois esta não prescinde da prova da prática de ato ilícito pelos diretores e administradores.

- Assim, ainda que comprovada a prática de ato ilícito por parte do impugnante, a responsabilidade da pessoa jurídica não ficaria afastada, porque é ela a devedora principal.

- No caso concreto, em que a devedora principal é empresa existente, solvente, estando em situação absolutamente regular perante o Fisco, gozando de sólida situação financeira, não tem o menor sentido ou utilidade para o Fisco a inclusão do nome do impugnante no auto de infração como devedor solidário, até porque em momento algum a fiscalização fez ao menos referência de suposta prática de ato com excesso de poderes ou violação à lei ou aos estatutos por ele praticado.

Sujeição passiva. Prejuízos irreparáveis ao impugnante

- A manutenção do nome do impugnante como devedor solidário é indevida, podendo acarretar-lhe graves prejuízos, bem como violação ao seu direito de propriedade e ao direito de livre exercício de profissão, garantidos pelo artigo 5º, XIII e XXII da CF/88, além da violação aos artigos 5º, II, 37 e 150, I, da CF/88, dos artigos 124, I e 135, III e 142 do CTN, bem como da jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e do CARF.

A DRJ julgou a impugnação parcialmente procedente, mantendo o crédito tributário, mas excluindo a responsabilidade do Sr. Kenneth Carlson Geld, e o acórdão recorrido (fls. 424 e ss) recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS*

Período de Apuração: 01/06/2009 a 31/07/2009

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BÔNUS. PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUSENTE DESVINCULAÇÃO DO SALÁRIO POR FORÇA DE LEI.

As importâncias pagas a título de bônus integram o salário de contribuição quando não expressamente desvinculadas do salário por força de lei.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PROGRAMA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA.

O valor das contribuições pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar privada, aberta ou fechada, integra o salário-de-contribuição, quando em desacordo com a legislação específica.

PRINCIPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. APLICAÇÃO.

Em matéria tributária aplica-se o princípio da primazia da realidade, segundo o qual a real essência do fato gerador é a que deve prevalecer.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

O pagamento de bônus através de crédito em conta de previdência complementar, em simulação de negócio

jurídico, configura a prática de sonegação, situação para qual está prevista a aplicação de multa de ofício qualificada, nos termos do artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996 combinado com o artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. REPRESENTANTE DA PESSOA JURÍDICA (PRESIDENTE). CONCATENAÇÃO ENTRE O FUNDAMENTO LEGAL E FÁTICO. AUSÊNCIA.

A motivação da responsabilidade solidária do representante da pessoa jurídica deve ser efetuada através de uma concatenação lógica entre os fundamentos legais dessa responsabilidade e os correspondentes fundamentos fáticos apurados durante o procedimento fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

É vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação de leis, decretos e atos normativos por inconstitucionalidade.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 459 e ss) reiterando os argumentos apresentados na impugnação, ressaltando que a Constituição Federal estabelece que as contribuições que tenham natureza de previdência privada sejam pagas a empresa de previdência privada regularmente constituída, o que configuraria verdadeira imunidade, assim como o participante do plano de previdência privada tem o direito ao resgate do plano e que grande parte dos resgastes foram parciais e não totais.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Da Questão da Incidência da Contribuição Previdenciária sobre os Pagamentos a Título de Previdência Privada

O Plano de Previdência Complementar de Contribuição Variável, na modalidade FGB mantido pela Recorrente foi instituído com total atendimento às normas constitucionais e legais que disciplinam a matéria, em especial o artigo 202 da CF/88 e os artigos 26 e 27 da Lei Complementar 109, de 29.05.2011, que disciplinam os Planos de Benefícios instituídos por Entidades Abertas, como é o caso da Itaú Vida e Previdência S. A., como pode ser observado abaixo:

“Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou

II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

§ 1º. O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.

§ 2º. O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.

§ 3º. Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

(...)"

Art. 27. Observados os conceitos, a forma, as condições e os critérios fixados pelo órgão regulador, é assegurado aos participantes o direito à portabilidade, inclusive para plano de benefício de entidade fechada, e ao resgate de recursos das reservas técnicas, provisões e fundos, total ou parcialmente." (destaques nossos)

Assim, cumpre ressaltar que o Plano de Previdência Complementar de Contribuição Variável na modalidade FGB em causa é um plano coletivo que garante benefícios previdenciários a um grupo de pessoas, constituídos por mais de uma categoria de empregados e dirigentes, diretamente vinculados à Recorrente e outras empresas do Grupo LDC, implantado mediante contrato celebrado com a Itaú Vida e Previdência S. A. com atendimento a todas as exigências de forma, critérios, condições e requisitos mínimos estabelecidos pelo órgão regulador, no caso a SUSEP, que aprovou o Regulamento Básico Plano Fundo Corporate Itauprev – sob o Processo SUSEP nº 1006647/1994-0 (Item 1.1 do Regulamento – doc. 02 da impugnação – e Item 19 do Contrato – fl. 99 dos autos).

No Título VIII – Da Ordem Social, a Constituição Federal de 1988 no Título VIII – Da Ordem Social – cuida da Seguridade Social e da Educação, da Cultura e do Desporto prevendo as ações dos Poderes Públicos e da sociedade destinadas a assegurar a todos os direitos à saúde, à previdência e à assistência social (arts. 194 a 204) e à educação (artigos 205 a 217).

Ainda que tais ações devessem caber ao Estado, o constituinte tem incentivado a participação dos particulares nestas áreas, de forma que as empresas que, por iniciativa própria ou por força de negociação coletiva, oferecem a seus empregados benefícios nestas áreas, ficam desoneradas de incidências tributárias.

Cumprido ressaltar que tais benefícios não têm relação com o trabalho prestado, se originando da exclusiva vontade do empregador ou de negociações coletivas. Mesmo que sob a égide do contrato de trabalho, são prestações de caráter benemerente, em completa desconexão com seus aspectos contraprestacionais.

Diante da ausência do caráter contraprestacional, a CF/88, a legislação ordinária, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido a natureza assistencial e/ou previdenciária de tais prestações, que, assim, por natureza não integram o salário, nem a remuneração dos empregados para nenhum efeito.

Este é o caso das prestações no âmbito da previdência privada em causa que, a despeito das mencionadas normas constitucionais, o Fisco pretende indevidamente incluir na base de cálculo das contribuições ao INSS e Terceiros.

Nesse ponto, ressaltamos a distinção entre verbas pagas "pelo" trabalho e verbas pagas "para" o trabalho, tão bem assinalada pelo ex-ministro do Tribunal Superior do Trabalho, Pedro Paulo Teixeira Manus quando analisou a natureza não salarial da PLR:

“Busca-se assim instituir uma melhoria no padrão de vida dos trabalhadores, sem aumentar sua remuneração. Isso porque do ponto de vista trabalhista as verbas pagas “pelo” trabalho têm sempre natureza salarial. Já aquelas que são pagas “para” o trabalho não têm natureza de salário. Isso significa, por exemplo, que uma gratificação pela assiduidade, ou pela produção tem natureza de salário, pois é instituída pelo trabalho. Já uma verba paga para cobrir despesas comprovadas no exercício de uma função não tem natureza salarial, porque é requisito para desenvolvimento do trabalho, o que não ocorre no primeiro caso. (MANUS, Pedro Paulo Teixeira. Direito do Trabalho. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2012. Pp.151-152)

Embora tal texto tenha sido feito no âmbito da análise da PLR, o mesmo raciocínio pode ser aplicado para os pagamentos de previdência privada, uma vez que a previdência privada não é paga “pelo” trabalho, mas sim paga “para” o trabalho.

O sistema de previdência privada foi instituído como forma de suplementar o sistema previdenciário oficial pela Lei nº 6.435/77, de modo que é reconhecido o seu relevante interesse social e econômico.

Vale notar que a previdência privada está regida no artigo 202 da CF/88 e pela Lei Complementar nº 109/01 que acabaram recepcionando e aperfeiçoando os institutos acima referidos. Nessa linha, observa-se o artigo 202, da Constituição caput e parágrafos 1º e 2º da CF/88, na redação da Emenda Constitucional nº 20/98, verbis:

“Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).”

A partir da leitura do parágrafo 2º acima, o que era mera previsão legal (artigo 2º do Decreto-lei nº 2296/86), ganhou status constitucional. Assim, por força de norma constitucional expressa, as contribuições em causa não integram a remuneração dos participantes de Planos de Previdência Privada, não podendo em razão disso ser incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Tal regra constitucional é reafirmada na Lei Complementar nº 109/01, que assim dispõe:

“Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º. Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.”

De acordo com o parágrafo 2º do artigo 202 da CF/88, basta que as contribuições da empresa destinadas a custear planos de previdência privada em benefício dos empregados e dirigentes sejam pagas a entidades de previdência privada regularmente constituídas, cujos planos tenham sido instituídos na forma da lei, para que não sejam consideradas integrantes da remuneração.

Em sendo assim, desde que as contribuições sejam vertidas para Planos de Previdência Privada estruturados e administrados por empresa que se dedica a essa atividade com o atendimento da legislação específica, não pode a fiscalização pretender que tais contribuições sejam consideradas pagamento de remuneração disfarçada, porque essa não é a sua natureza.

Em que pese a disposição constitucional do §2º do artigo 202 da Constituição Federal no sentido de que os pagamentos de previdência privada não integram o contrato de

trabalho, o artigo 28, §9º, p, da Lei nº 8.212/91 explicitou que o pagamento de previdência privada não integra o salário de contribuição, nos seguintes termos:

Art. 28. Entende-se por salário de contribuição:

(...)

§9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Vale dizer que o referido dispositivo somente explicita uma não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de previdência privada, sendo que no caso há uma não incidência qualificada constitucionalmente, de modo que ainda que não houvesse o oferecimento à totalidade dos empregados e dirigentes, isso não transformaria a natureza jurídica do pagamento de previdência privada a tornando parte do contrato do trabalho e lhe conferindo caráter salarial.

É importante notar que os fatos invocados pela autoridade fiscal como justificativa para a exigência de contribuições previdenciárias e de terceiros, considerados indícios da suposta ilegalidade que teria sido praticada pela Recorrente, não são vedados ou são expressamente admitidos pela legislação que disciplina a matéria.

Assim, não há vedação para que os planos das entidades abertas sejam instituídos para grupos de pessoas constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, bem como somente existam contribuições do empregador e não existam contribuições do empregado. Ademais, o resgate da previdência privada configura item de previsão obrigatória, constituindo um direito do participante.

Dessa forma, as contribuições são livres na medida em que se trata de um plano de previdência na modalidade de contribuição variável, no qual é inerente a possibilidade de as contribuições da instituidora serem feitas em qualquer valor e a qualquer tempo, constando expressamente do regulamento do plano aprovado pela SUSEP e no contrato não haver obrigatoriedade de o participante contribuir.

No tocante ao direito ao resgate dos participantes do plano de previdência privada, ao contrário do que entende a fiscalização não é possível vislumbrar a existência de uma conta-corrente paralela de pagamento de remuneração disfarçada, já que mais de 90% dos casos de resgates apontadas pela fiscalização ou os recursos permaneceram parcialmente depositados na conta de previdência ou são integralmente transferidos para outra conta de previdência. Ocorre que a Recorrente traz à baila a informação de que dos 230 resgates efetuados, somente 16 correspondem a resgates totais, enquanto 209 a resgates parciais e 5 a migração externa total. Some-se a isso o fato de que os resgates já são tributados no âmbito do imposto de renda.

Além disso, o artigo 27 da LC nº 109/2001 possibilita que o participante efetue o resgate total ou parcial das contribuições vertidas ao plano.

Cabe salientar que as regras do plano FGB estão definidas no Regulamento Básico do Fundo Corporate Itauprev e no Contrato e estão rigorosamente de acordo com a legislação previdenciária em vigor, sendo que as regras relativas às contribuições e resgates de previdência privada estão previstas no Regulamento Básico do Fundo Corporate Itauprev e no Contrato, conforme pode ser observado abaixo:

Regulamento

5.1 O custeio das coberturas contratadas caberá ao Participante, à Instituidora, ou a ambos, na forma e/ou valor definidos na Proposta de Inscrição, conforme estabelecido em Contrato de Adesão.

9.3 O direito à solicitação de resgate relativo às contribuições efetuadas pelo participante é imediato e, como relação às contribuições efetuadas pela Instituidora, deverá estar previsto em Contrato de Adesão.

Contrato de Adesão

6.3 Contribuição Extraordinária: A efetivação da contribuição extraordinária não gera obrigação de contrapartida para a outra parte.

12. Resgate. Durante o período de diferimento será permitido ao Participante, após 60 dias a contar da data do protocolo da proposta de inscrição, solicitar o resgate total ou parcial da provisão do Participante, observada a legislação vigente na ocasião da solicitação e o disposto na cláusula 12.3 adiante.

12.3 O resgate, parcial ou total, pelo Participante, de contribuições extraordinárias aportadas pela Instituidora poderá ser efetuado a qualquer momento a partir do 5º dia útil contado da data em que a Instituidora fizer o aporte respectivo, mediante entrega da solicitação pelo Participante.

Tal Regulamento está em conformidade com a Circular SUSEP nº 338/07, que alterou e consolidou as regras e critérios de funcionamento e operação da cobertura por sobrevivência oferecida por planos de previdência.

No tocante aos diretores e gerentes, cumpre ressaltar que ainda que não façam aportes para o plano FGB, contribuem para os outros dois planos que integram o programa de previdência complementar mantido pela Recorrente.

- A fiscalização está se voltando contra a própria legislação, na medida em que esta prevê expressamente várias modalidades de planos, contribuições variáveis, valor e periodicidade livres, liberdade aos participantes para efetuar ou não suas contribuições e direito ao resgate.

Por fim, cumpre salientar que a natureza jurídica da verba não decorre da rubrica contábil, de modo que o mero registro contábil do valor dos aportes para o plano de previdência privada na rubrica 'bônus' e a falta de informação dos pagamentos desses 'bônus' em folha de pagamento e GFIP não autoriza a descaracterização dos aportes como contribuição para previdência privada e seu enquadramento como remuneração variável.

Assim, não ficou comprovada a afirmação, da autoridade fiscal, de que a Recorrente efetuou pagamento de remuneração variável em razão de metas atingidas, foi feita sem o amparo de qualquer prova contida nos autos. Ocorre que os aportes de previdência complementar não são fixados em razão de quaisquer metas acordadas, mas em virtude da remuneração dos participantes de forma a permitir que seus funcionários com maior remuneração possam depois de aposentados manter o padrão semelhante ao fruído durante a vida profissional.

Logo, a suposta simulação somente poderia ter ocorrido se houvesse o envolvimento de várias partes: a Recorrente, o participante, a Itaú Vida e Previdência S.A. e a própria SUSEP, que aprovou o regulamento do Fundo Corporate ITAUPREV, atestando tratar-se de verdadeiro plano de previdência privada.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário no tocante à não incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos a título de previdência privada.

Da Questão da Multa qualificada

Tal qual exposto pela Recorrente, não houve descrição de conduta que pudesse ensejar o seu enquadramento como sonegação, fraude ou conluio, previstas, respectivamente, nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, sendo que tais condutas típicas se referem a situações nas quais o contribuinte tenta ocultar o fato gerador ou seus elementos, ou impedir que a autoridade fiscal tome conhecimento dos fatos relevantes para permitir a correta exigência dos tributos devidos.

O mero fato da Recorrente ter qualificado como aporte à previdência privada algo que a autoridade fiscal entende possuir natureza salarial configura uma mera divergência quanto à qualificação jurídica dos fatos ocorridos, incapaz de deflagrar a aplicação da multa qualificada, por não configurar fraude.

Some-se a isso o fato de que todas as situações sobre as quais a fiscalização se pautou estão devidamente registrados na contabilidade da Recorrente e na documentação relativa ao plano de previdência privada, tendo sido prestadas todas as informações solicitadas pela fiscalização, não havendo assim que se falar em aplicação de multa qualificada.

Sendo assim, voto por afastar a multa qualificada no caso em tela.

Da Questão da Incidência de Juros de Mora sobre a Multa

Por fim, a Lei nº 9.430/97, em seu artigo 61 passou a dispor que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, incidirão juros de mora à taxa SELIC, veja:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(.) § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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 do pagamento.

Partindo do disposto no referido artigo, a discussão centrou-se na interpretação da expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições", sendo que a multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições, decorrendo, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas: "a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata."

Dessa forma, a regra veiculada pelo art. 61 da Lei n.º 9.430/96 refere-se à incidência de acréscimos moratórios sobre 'débitos decorrentes de tributos e contribuições', sendo certo que a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, mas do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo, de onde se extrai a conclusão de ser inaplicável os juros de mora a taxa Selic sobre a multa de ofício.

Conclusão

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Voto Vencedor

Conselheira Andrea Brose Adolfo

Descaracterização de Plano de Previdência Complementar

Incidência de Contribuições Previdenciárias

Trata-se de lançamento de contribuições previdenciárias sobre pagamentos de remuneração, efetuados pela empresa, através de crédito nas contas de Previdência Complementar dos empregados e contribuintes individuais elegíveis a BÔNUS. Estes lançamentos referem-se ao Plano FGB de Contribuição Variável junto à seguradora ITAU VIDA E PREVIDENCIA S A, no período de 06/2009 e 07/2009. Constatado o pagamento de previdência privada de forma dissimulada pela empresa, tais valores passaram a integrar o salário de contribuição base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Afirma a recorrente que valores pagos a título de previdência complementar aberta não integram o salário de contribuição por força dos artigos 26 e 69 da LC 109/01, e entende ser inaplicável a Lei 8.212/91, art. 28, §9º, alínea 'p'.

Sobre a matéria transcrevo excertos do voto da Conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini, no acórdão nº 2401004.939, de 04/07/2017, ao analisar lançamento idêntico de outra empresa do mesmo grupo:

Diante da possibilidade de se aplicar mais de uma lei perante um mesmo caso, os critérios clássicos de resolução do conflito sempre prezaram pela exclusão de uma das leis (critérios hierárquico, da especialidade e cronológico), e não pela conformação de todas as existentes na busca de tutelar a relação jurídica posta na melhor forma possível, tornando o sistema jurídico harmônico. Sobre o tema, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), Decreto 4.657/42, na redação dada pela Lei 12.376/10, estabelece que a lei nova nem sempre revoga ou modifica a anterior:

Art. 2º. [...]

§2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Percebe-se então a necessidade de o Direito ser analisado como um todo, viabilizando a aplicação conjunta das normas citadas, já que ambas tratam do sistema previdenciário.

Assim, o disposto na Lei 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea 'p', deve ser analisado em conformidade com o que determina a LC 109/01, artigos 16, 26, 68 e 69.

Sobre a previdência complementar, a Constituição Federal em seu art. 202, dispõe:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar. (grifo nosso)

§ 1º A lei complementar de que trata este artigo assegurará ao participante de planos de benefícios de entidades de previdência privada o pleno acesso às informações relativas à gestão de seus respectivos planos.

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei.

Vê-se, portanto, que o regime de previdência privada deve estar baseado na constituição de reservas que garantam o benefício de caráter previdenciário contratado. Se assim o for, as contribuições vertidas pelo empregador (patrocinador do plano) não integram a remuneração, logo, não são base de cálculo de contribuição previdenciária.

Não cabe aqui interpretação diversa, pois somente cabe falar em previdência complementar quando suas características estão

presentes. No caso da previdência complementar, deve ser observado o disposto na LC 109/01. Quanto à Lei 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea 'p', ela deve ser aplicada no que não for incompatível com a LC 109/01, pois esta é especial e posterior àquela.

A LC 109/01, no que tange a previdência complementar, dispõe que:

Art. 1º O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, é facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício, nos termos do caput do art. 202 da Constituição Federal, observado o disposto nesta Lei Complementar. (grifo nosso)

Art. 2º O regime de previdência complementar é operado por entidades de previdência complementar que têm por objetivo principal instituir e executar planos de benefícios de caráter previdenciário, na forma desta Lei Complementar. (grifo nosso)

Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

I individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou

II coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

§ 1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.

§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

§ 4º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante.

§ 5º *A implantação de um plano coletivo será celebrada mediante contrato, na forma, nos critérios, nas condições e nos requisitos mínimos a serem estabelecidos pelo órgão regulador.*

§ 6º *É vedada à entidade aberta a contratação de plano coletivo com pessoa jurídica cujo objetivo principal seja estipular, em nome de terceiros, planos de benefícios coletivos.*

Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

§ 1º *Os benefícios serão considerados direito adquirido do participante quando implementadas todas as condições estabelecidas para elegibilidade consignadas no regulamento do respectivo plano.*

§ 2º *A concessão de benefício pela previdência complementar não depende da concessão de benefício pelo regime geral de previdência social.*

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º *Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza. (grifo nosso)*

§ 2º *Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.*

Da leitura dos dispositivos legais citados, conclui-se que para um plano ser considerado de previdência complementar, devem ser observadas as seguintes condições:

- i) constituição de reservas que garantam o benefício contratado; e*
- ii) as entidades de previdência complementar têm por objetivo instituir e executar planos de benefícios de caráter previdenciário.*

*Pode-se observar ainda que a LC 109/01 inovou ao dispor que os planos coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante, poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador. E ainda determinou que as contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas **ao custeio dos planos de benefícios de***

***natureza previdenciária**, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda e que sobre essas contribuições não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.*

Contudo, não há como interpretar o art. 69 da LC 109/01, sem antes observar o comando constitucional (art. 202) e o disposto no art. 1º da própria LC 109/01, onde se impõe a necessidade do caráter previdenciário e a constituição de reservas.

O caráter previdenciário está ligado à finalidade do sistema e não ao instrumento que o viabiliza. Tem como objetivo prover uma renda adicional aos trabalhadores quando do atendimento dos requisitos de elegibilidade aos benefícios previstos nos planos. Pressupõe o pagamento de contribuições, a constituição de reservas e a sua capitalização; o interesse deliberado em formar reservas, capitalizando contribuições, para uso futuro, quando ocorrerem eventos incapacitantes para o próprio sustento do segurado pelo produto do seu trabalho, seja por idade avançada, doença ou acidente.

Assim, o caráter previdenciário de um plano de benefícios somente pode ser concretizado por meio da constituição de reservas, realizando-se aportes financeiros, que investidos, formarão a reserva matemática do plano, objetivando-se atender às necessidades futuras.

A previsão legal do participante resgatar contribuições tem por objetivo resguardar seu direito de reaver as contribuições que verteu para o plano, caso não queira mais participar.

Entretanto, a previsão de resgates da contribuição para o plano efetuada pela patrocinadora, na forma como ora se apresenta, retira, por completo, o caráter previdenciário do plano contratado, configurando, como bem demonstrou a fiscalização, que o plano foi usado simplesmente para remunerar os trabalhadores.

Assim, os valores pagos a título de previdência complementar, regime aberto, não estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, desde que não sejam caracterizados como instrumento de incentivo ao trabalho, situação que não se verifica no presente caso.

Acrescente-se que para o plano em análise, também não restaram cumpridos os requisitos do art. 10 da LC 109/01:

Art. 10. Deverão constar dos regulamentos dos planos de benefícios, das propostas de inscrição e dos certificados de participantes condições mínimas a serem fixadas pelo órgão regulador e fiscalizador.

§ 1º A todo pretendente será disponibilizado e a todo participante entregue, quando de sua inscrição no plano de benefícios:

I certificado onde estarão indicados os requisitos que regulam a admissão e a manutenção da qualidade de participante, bem como os requisitos de elegibilidade e forma de cálculo dos benefícios; (grifo nosso)

II cópia do regulamento atualizado do plano de benefícios e material explicativo que descreva, em linguagem simples e precisa, as características do plano;

III cópia do contrato, no caso de plano coletivo de que trata o inciso II do art. 26 desta Lei Complementar; e

IV outros documentos que vierem a ser especificados pelo órgão regulador e fiscalizador.

No item 3.1 do contrato firmado entre a Louis Dreyfus e a Itaú Vida, consta que o plano é disponível a todos os empregados e/ou administradores da instituidora que sejam elegíveis. Esta cláusula é genérica, pois não há discriminação de quem são os empregados ou administradores elegíveis, ou seja, que podem ser admitidos no plano. (Grifos no original)

Portanto, a oferta do plano de previdência era feita a quem a empresa desejava, sem nenhuma previsão contratual, também efetuava as contribuições de forma totalmente discricionária.

Plano Aprovado Pela Susep

A recorrente alega que seu plano foi aprovado pela Susep e, por isso, está de acordo com a legislação.

Saliente-se que a atividade da Susep como órgão regulador e fiscalizador, previsto na LC 109/01, quis assegurar ao participante a solvência do plano, devendo sempre ser avaliado seu equilíbrio financeiro e atuarial. A fiscalização das entidades de previdência complementar aberta pela Susep não afasta a competência das autoridades fiscais, relativamente ao pleno exercício das atividades de fiscalização tributária, conforme determina o § 4º do art. 41 da LC 109/01:

Art. 41. No desempenho das atividades de fiscalização das entidades de previdência complementar, os servidores do órgão regulador e fiscalizador terão livre acesso às respectivas entidades, delas podendo requisitar e apreender livros, notas técnicas e quaisquer documentos, caracterizando-se embaraço à fiscalização, sujeito às penalidades previstas em lei, qualquer dificuldade oposta à consecução desse objetivo.

[...]

§ 4º O disposto neste artigo aplica-se, sem prejuízo da competência das autoridades fiscais, relativamente ao pleno exercício das atividades de fiscalização tributária.

Portanto, não é porque a comercialização de referido plano de previdência foi autorizada pelo órgão competente e o contrato foi celebrado com entidade de previdência complementar regularmente constituída, que a autoridade fiscal não pode desqualificá-lo, para fins fiscais, se ficar comprovado que os valores pagos, o foram como instrumento de incentivo ao trabalho.

Aportes e Resgates

Sobre os valores aportados e resgatados nos Planos de Previdência Privada mantidos pela empresa fiscalizada, conforme consta do TVF, mediante diligência na seguradora ITAU VIDA E PREVIDENCIA S/A, foi constatado que:

- o Plano de Previdência Complementar de Contribuição Variável (Tipo FGB-Fundo Garantidor de Benefício) só apresentava Contribuições Extraordinárias da Instituidora (LDCA). Os resgates eram constantes (Totais ou parciais), indicando desvirtuamento do instituto da Previdência Privada pois, atuariamente, inviabilizava renda futura aos beneficiários. diversos resgates quase que em seguida ao aporte.

Analisando o contrato de previdência complementar anexado às efls. 91/104, verifica-se essa possibilidade, conforme as seguintes cláusulas:

12. RESGATE. Durante o período de diferimento será permitido ao Participante, após 60 (sessenta) dias a contar da data do protocolo da proposto de inscrição, solicitar o resgate total ou parcial da Provisão do Participante, observada a legislação vigente na ocasião da solicitação e o disposto na cláusula 12.3 adiante.

...

12.3. O resgate, parcial ou total, pelo Participante, de contribuições extraordinárias aportadas pela INSTITUIDORA poderá ser efetuado a qualquer momento a partir do 5º (quinto) dia útil contado da data em que a INSTITUIDORA fizer o aporte respectivo, mediante entrega da solicitação pelo participante.

12.3.2. O intervalo mínimo entre resgates das contribuições extraordinárias da INSTITUIDORA é de 03 (três) dias úteis contados a partir do último crédito.

Vê-se que há autorização expressa para resgates logo após os aportes, contrariando, inclusive o disposto na Resolução CNSP 139/05, art. 56, § 4º:

Art. 56. Durante o período de diferimento, e na forma regulada pela SUSEP, será permitido ao participante resgatar os recursos da provisão matemática de benefícios a conceder.

[...]

§ 4º Os recursos correspondentes a cada uma das contribuições das pessoas jurídicas no plano de previdência somente poderão ser resgatados após período de carência de um ano civil completo,

contado a partir do primeiro dia útil do mês de janeiro do ano subsequente ao da contribuição.

Alega ainda a recorrente que as disposições contratuais sobre contribuições e resgates estão em consonância com a Circular SUSEP nº 338/07, que altera e consolida critérios de funcionamento, operação e cobertura por sobrevivência oferecida por planos de previdência.

Tal Circular dispõe que:

Art. 8º. Para os planos estruturados na modalidade de contribuição variável, o valor e a periodicidade das contribuições poderão ser definidos na proposta de inscrição, sendo facultado ao participante efetuar pagamentos adicionais a qualquer tempo.

...

Art. 19. O participante poderá solicitar, independentemente do número de contribuições pagas, resgate, parcial ou total, de recursos do saldo da provisão matemática de benefícios a conceder, após o cumprimento de período de carência, que deverá estar compreendido entre 60 (sessenta) dias e 24 (vinte e quatro) meses, a contar da data de protocolo da proposta de inscrição na EAPC.

§ 1º Não poderão ser estipulados resgates com intervalo inferior ao estabelecido no plano, que deverá estar compreendido entre 60 (sessenta) dias e 6 (seis) meses. (Grifamos)

Contudo, além de ter descumprido os prazos estabelecidos também na Circular SUSEP nº 338/07, ainda com base nesta Circular, o sentido de ‘saldo da provisão matemática de benefícios a conceder’ passível de resgate foi dado conforme abaixo:

CAPÍTULO III DA PROVISÃO MATEMÁTICA DE BENEFÍCIOS A CONCEDER

SEÇÃO I DAS DISPOSIÇÕES COMUNS

Art. 13. Deverão ser mantidas aberturas do saldo da provisão matemática de benefícios a conceder que permitam o perfeito acompanhamento do plano e a imediata prestação de informações de caráter obrigatório.

[...]

DOS PLANOS COLETIVOS INSTITUÍDOS PERÍODO DE VESTING

Art. 15. O saldo da provisão matemática de benefícios a conceder constituído pelo montante das contribuições pagas pela instituidora, líquidos de carregamento, quando for o caso, deverá ser integrado ao saldo da provisão matemática de benefícios a conceder a que fazem jus os participantes, com estrita observação e cumprimento das cláusulas do contrato que regem o vesting.

Art. 16. Além do disposto nos arts. 13 e 14 desta Circular, a EAPC deverá manter controle analítico do saldo da provisão matemática de benefícios a conceder constituído pelo montante das contribuições pagas pela instituidora, segregando os valores referentes a participantes que tenham descumprido as cláusulas de vesting. (Grifamos)

Observe-se que as condições para o resgate do saldo da provisão matemática de benefícios a conceder, quando constituído pelo montante das contribuições pagas pela instituidora/patrocinadora, não se restringe à observância de prazos de carência mínimos (art. 19) e entre os resgates (art. 19, §1º). De acordo com a Circular SUSEP nº 338/07, o resgate também estaria sujeito à observância de cláusulas de vesting, assim conceituadas no ato normativo:

Art. 5º Considera-se vesting o conjunto de cláusulas constantes do contrato entre a EAPC e a instituidora, a que o participante, tendo expresso e prévio conhecimento, está obrigado a cumprir para que lhe possam ser oferecidos e postos à sua disposição os recursos das provisões decorrentes das contribuições pagas pela instituidora, líquidos de carregamento, quando for o caso.

No contrato do plano de previdência ora em análise, não se verificou a instituição de tais cláusulas de vesting, haja vista que bastaria a observância do prazo (5º dia útil contado da data em que as instituidoras fizessem os aportes respectivos), e que fosse formalizada a solicitação, para que o participante pudesse resgatar os recursos das provisões decorrentes das contribuições pagas pela instituidora. Mais um elemento a confirmar o caráter sui generis do contrato ora analisado.

Daí que os preceitos relativos aos prazos de resgates previstos na Circular SUSEP nº 338/07, não podem ser interpretados isoladamente dos demais preceitos normativos ali contidos, principalmente quando se verifica uma clara distinção de tratamento e destinação, estabelecida pelos atos normativos, entre os aportes de recursos feitos pelos próprios Participantes e pela Instituidora/Patrocinadora.

Sem razão a recorrente ao alegar que após a remessa dos valores cabia à instituição seguradora a responsabilidade de zelar pelas regras instituidoras da previdência complementar e de seus órgãos regulamentadores e se os resgates ocorrerem em desacordo com a legislação, é de exclusiva responsabilidade da instituição seguradora, pois a possibilidade do resgate já estava prevista nos contratos firmados, sem observar a legislação de regência.

Na verdade, o plano foi desqualificado como um todo, porque, além de tudo que já foi dito, as cláusulas contratuais acerca dos resgates não observaram a legislação de regência. O fato de os resgates terem ocorrido no ínfimo prazo previsto no contrato apenas confirmou que a contratação do plano não visava a constituição de reservas que garantissem os benefícios contratados, mas apenas o pagamento de valores de natureza salarial.

Ademais, da análise dos valores apresentados pela fiscalização, vê-se que na grande maioria dos casos, os resgates parciais representavam a quase totalidade dos recursos aportados pela autuada (cotejo entre DOC 03 (RESGATES efls. 246/257) e DOC 05 (APORTES PLANO FGB- efls. 259/260).

Portanto, uma vez descaracterizado o plano de previdência complementar citado, todos os valores aportados foram considerados como salário de contribuição.

Imposição de Multa Qualificada

Observa-se que consta do Termo de Verificação Fiscal TVF (efls. 263/279), no item 19, que os valores das contribuições para previdência privada foram contabilizados nas contas: Bônus a pagar conta 24340023, Bônus CPP a pagar conta 24340028, Bônus EPP a pagar – conta 24340029 e Merit Bônus – conta 48101028, e não previdência privada a pagar.

Descreve ainda a ocorrência de negócio simulado:

7 – DA SIMULAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO

48. O Código Civil (Lei nº 10.406, de 10.01.2002) dispõe sobre a simulação no § 1º e incisos, do art. 167, nos seguintes termos:

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

49. No que diz respeito ao pagamento de verbas remuneratórias mediante depósito em conta de previdência privada há uma divergência entre a vontade real e a aparente: a fiscalizada quer pagar salário, mas para se furta à tributação o faz mediante depósitos em conta de previdência privada como se tratassem de contribuições normais a estes planos. Enquadra-se, pois, no inciso II, § 1º, do art. 167, do Código Civil em vigor.

E ainda, sob o título "Da qualificação da multa de ofício", no item 65, a fiscalização explica que:

A ocorrência da conduta de sonegação por parte do contribuinte fica caracterizada quando se verifica que a fiscalizada tinha total conhecimento da legislação, ou seja, forjou a desvirtuação de um produto financeiro chamado PREVIDENCIA PRIVADA, para pagamento de Remuneração Variável. Isto está claro quando para os demais empregados temos uma Previdência Privada nos moldes legais e, com operacionalização condizente com as premissas de tal produto financeiro, inclusive lançados em folha de pagamento.

O dolo está visível, pois, para evitar que a autoridade fiscal tomasse ciência da obrigação principal em sua totalidade, já que ofereceu outras verbas salariais à tributação, quis disfarçá-la com o título de Previdência Privada, mas, sem as características legais e operacionais inerentes a esta verba.

A contabilidade da empresa faz prova desta conduta quando exhibe os lançamentos de BONUS sendo saldados através de pagamentos das faturas ao ITAU VIDA e PREVIDENCIA. Esta conduta ocorreu em todas as competências aqui lavradas. Intencionalmente a empresa apresentou ao fisco declarações (GFIPs) inverídicas sobre as remunerações de alguns de seus empregados e diretores. As declarações ao fisco ocultam o efetivo valor da obrigação tributária principal, constituindo fato que evidencia intuito de sonegação previdenciária, implicando na qualificação da multa de ofício, além de formalização de representação fiscal para fins penais. (Grifos nossos.)

Pelo exposto, correta a aplicação da multa de ofício qualificada, nos termos do artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, uma vez que restou demonstrada a simulação de negócio jurídico, configurada na prática de sonegação, conforme prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, em razão do procedimento adotado pela empresa, consistente no pagamento de bônus através de conta de previdência complementar privada.

Exigência de Juros Sobre Multa de Ofício

Ao contrário do que entende o recorrente, incide juros de mora sobre a multa de ofício.

O CTN, no art. 161, dispõe que:

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.

A Lei 9.430/96, art. 61, determina:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

[...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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.

O conceito de crédito tributário abrange a multa de ofício, portanto, não efetuado o pagamento no prazo legal, incide juros de mora sobre o principal e a multa de ofício.

Sobre essa matéria, as três turmas da Câmara Superior têm se manifestado pela incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, cito acórdãos nº 9101003.469 – 1ª Turma - sessão 7/03/2018 - relatora Adriana Gomes Rêgo; nº 9202006.473 – 2ª Turma - sessão de 30/01/2018 - relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos e nº 9303006.008 - 3ª Turma - sessão 29/11/2017 - redator voto vencedor Andrada Márcio Canuto Natal.

Transcrevo excerto do voto do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que, ao redigir o voto vencedor no citado acórdão nº 9303006.008 expõe com minuciosa precisão a matéria:

De acordo com o art. 161 do CTN, o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão cobrados à taxa de 1% ao mês.

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.

(...)

De forma que o art 61 da Lei nº 9.430/96 determinou que, a partir de janeiro/97, os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Entendo que os débitos a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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.

O art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta. Já o art. 113, parágrafo primeiro, do mesmo diploma legal, define que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Assim, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, necessariamente deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

A multa de ofício aplicada ao presente lançamento está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que prevê expressamente a sua exigência juntamente com o tributo devido. Ao constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, ao tributo soma-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal, devendo incidir os juros à taxa Selic sobre a sua totalidade.

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;

(...)

Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de

maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

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.

Por todo o exposto, a multa de ofício proporcional, lançada juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeita-se a juros de mora calculado com base na taxa SELIC por força do disposto no art. 61, caput e §3º da Lei nº 9.430, de 1996.

Sem razão o recorrente.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento na sua integralidade.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo