



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

**Processo nº** 10920.722342/2011-17  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1401-000.321 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 23 de setembro de 2014  
**Assunto** DILIGÊNCIA/SOBRESTAMENTO  
**Recorrente** TIGRE S/A - TUBOS E CONEXÕES e FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado Por maioria de votos, CONVERTER o julgamento em diligência para sobrestar presente feito até o julgamento dos processos nºs. 10920.722345/2011-14 e 10920.722345/2011-51. Vencido o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos. Designado o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira para redigir a Resolução.

*(assinado digitalmente)*

Vencedor André Mendes de Moura - Presidente e Redator para Formalização do Voto

*(assinado digitalmente)*

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator do Voto Vencido

Considerando que o Presidente à época do Julgamento não compõe o quadro de Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na data da formalização da decisão, e as atribuições dos Presidentes de Câmara previstas no Anexo II do RICARF (Regimento Interno do CARF), a presente decisão é assinada pelo Presidente da 4ª Câmara/1ª Seção André Mendes de Moura em 16.09.2015. Da mesma maneira, tendo em vista que o redator Alexandre Antonio Alkmim Teixeira não integra o quadro de Conselheiros do CARF, o Presidente André Mendes de Moura será o responsável pela formalização da resolução.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de

Mattos, Karem Jureidini Dias e Jorge Celso Freire da Silva (Presidente à Época do Julgamento).

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo parcialmente o relatório que consta da decisão de piso, fls. 4487-4508:

Em decorrência de fiscalização procedida junto à contribuinte, foram lavrados, em 21/11/2011, relativamente aos anos-calendário 2006, 2007, 2008 e 2009, os Autos de Infração de: a) IRPJ, exigindo-lhe recolhimento de crédito tributário total de R\$ 69.346.807,87, sendo R\$ 23.793.630,39 de imposto; R\$ 9.011.416,05 de juros de mora (calculados até 31/10/2011); R\$ 24.640.845,63 de multa proporcional e R\$ 11.900.915,80 de multa isolada; b) CSLL, exigindo-lhe recolhimento de crédito tributário total de R\$ 20.680.521,05, sendo R\$ 8.565.706,92 de contribuição; R\$ 3.244.109,74 de juros de mora (calculados até 31/10/2011); R\$ 8.870.704,39 de multa proporcional; c) Multa exigida isoladamente, cód receita 1649, pela falta de recolhimento da contribuição social sobre a base estimada, no valor de R\$ 3.409.576,43; d) Multa exigida isoladamente, cód receita 6583, pela falta de retenção ou recolhimento do IRRF (multa isolada bônus dirigentes), no valor de R\$ 14.947.464,62, acompanhada de juros de mora exigidos isoladamente no importe de R\$ 350.737,07. O crédito tributário total é de R\$ 108.735.107,04.

O lançamento do IRPJ decorreu da apuração de infrações caracterizadas por:

1) Custos, Despesas Operacionais e Encargos não necessários – despesas incorridas no processo de fechamento do capital da empresa, com suporte nos arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300 do RIR/99 e aplicação de multa proporcional de 75%; 2) Serviços assistenciais a empregados inobservância dos requisitos legais – Planos FGB e PGBL-I, correspondendo a valores de contribuições a planos de previdência complementar que não atendem aos requisitos legais de dedutibilidade, com base no artigo 13, inciso V, da Lei nº 9.249/95; no art. 11, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.532/97 e arts 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 360 e 361 do RIR/99 e aplicação de multa proporcional de 75%; 3) Contribuições e doações/inobservância dos requisitos legais – SER Tigre, glosa de despesa com contribuições e doações efetuadas à entidade SER Tigre, com enquadramento legal no artigo 13, § 2º, da Lei nº 9.249/95 e arts 249, inciso I, 251 e parágrafo único e 365 do RIR/99 e aplicação de multa proporcional de 75%; 4) Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real – Bônus dirigentes, redução indevida do lucro real, em virtude da exclusão, não autorizada pela legislação do imposto de renda, de valores referentes a bônus pagos a dirigentes da empresa, tendo como base legal os artigos 250, inciso I, 303, 357 e 359 do RIR/99 e artigo 58 do Decreto-lei 1598/77, com aplicação de multa proporcional de 75% e 150%; 5) Multa isolada pela falta de recolhimento do imposto sobre a base de cálculo estimada, com lastro nos arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96; art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da MP 351/07; e com redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/07.

As infrações de 1 a 4 do IRPJ geraram, por decorrência, a autuação no tocante à CSLL, por afetarem diretamente a base de cálculo da contribuição, e consequentemente





Além dos juros incorridos com o processo de fechamento do capital em questão, verifica-se que a empresa também incorreu em despesas de CPMF com os pagamentos realizados, e aí devem estar inclusos tanto as amortizações quanto os pagamentos dos juros.

Desta forma, a CPMF incorrida ao longo de 2006 e 2007 (em 2008 não havia mais a cobrança da contribuição), em função dos pagamentos (principal e juros), é despesa indedutível, por estar relacionada com a OPA. A alíquota da CPMF vigente nos anos de 2006 e 2007 era de 0,38%. Ou seja, nos débitos havidos nas contas bancárias da empresa para o pagamento da OPA (amortização e juros) sofreram incidência da CPMF à alíquota de 0,38%, ensejando a glosa destes valores na apuração do IRPJ e da CSLL.

**3.3. BÔNUS A DIRIGENTES E EMPREGADOS PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA** Do Plano da Diretoria Em relação a este plano, veremos que na verdade as contribuições realizadas pela empresa foram de fato pagamentos de bônus aos seus dirigentes, conselheiros e alguns empregados por ela indicados, não se revestindo de efetivas contribuições a um plano de previdência complementar, sendo apenas uma vestimenta dada pela FISCALIZADA, de forma a elidir a tributação da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, bem como deduzir os bônus pagos na apuração do IRPJ e da CSLL.

A FISCALIZADA, em sua RESPOSTA ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 09, explicitou que o saque antecipado era opção do "beneficiário", ficando esta decisão ao seu "livre arbítrio". Além disso, atestou a inexistência neste plano de benefícios de risco, como pensão por morte ou invalidez.

(...) Vale ressaltar que as contribuições realizadas pela empresa eram anuais, sempre no mês de dezembro de cada ano, e foram contabilizadas em conta contábil 21614 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. Apesar de contabilizados nesta conta, estes valores foram de fato de bônus/gratificação, e não integraram os valores pagos a título do Programa de Participação nos Resultados da empresa (PPR), denominado internamente de PTC PROGRAMA TIGRE DE COMPETITIVIDADE. Ou seja, era algo a mais que o PPR da empresa.

No PPR da TIGRE estavam incluídos os dirigentes da empresa, juntamente com os demais empregados, e o pagamento era realizado no mês de abril de cada ano, em função do alcance ou não de metas gerais da empresa. Mas para os dirigentes, conselheiros e alguns empregados indicados, existia outro tipo de vantagem pecuniária, paga através dos bônus, desvinculados do PPR da empresa. Estes bônus eram pagos em dezembro de cada ano, e a forma escolhida pela FISCALIZADA para o pagamento de alguns beneficiários foi o depósito em conta de previdência privada. Veremos que alguns Conselheiros, diferentemente, receberam seus bônus por meio de depósito em conta bancária. A infração detalhada neste tópico trata especificamente destes bônus pagos por meio de previdência privada e/ou depósitos em conta.

Para termos uma idéia dos valores envolvidos, tendo por base os relatórios apresentados pela empresa (DOC. 01 da RESPOSTA ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 06), verifica-se que foram pagos R\$ 7.862.658,83 em 2006, R\$ 9.262.001,61 em 2007 e R\$ 10.293.478,55 em 2008, e envolveram 39, 37 e 33 dirigentes e/ou empregados, respectivamente. Em 2009, conforme RESPOSTA ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 09, o total da contribuição foi de R\$ 8.825.183,00, envolvendo apenas 27 dirigentes/empregados.

Conforme esclarecimentos da FISCALIZADA, prestados em complementação da RESPOSTA ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 02, a conta contábil 21641

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS recebeu provisões mensais, as quais foram devidamente adicionadas ao Lucro Real.

Quando o pagamento do bônus era realizado em dezembro, o respectivo valor era excluído na apuração do Lucro Real. Assim, verifica-se que as despesas com bônus influenciaram a apuração do IRPJ e da CSLL no momento do pagamento, ou melhor, da "contribuição" ao plano.

O que se observa claramente é que tais valores nada têm de contribuição para um plano de previdência privada dos dirigentes e/ou empregados indicados pela empresa, nos termos do PLANO DA DIRETORIA. Tratam-se simplesmente de pagamentos de gratificações e/ou bônus aos mesmos. E lembremos que não são valores relacionados ao programa de participação nos resultados da empresa (PPR)!

Em sua RESPOSTA ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 06, a TIGRE, ao ser questionada sobre a existência de pagamentos de Bônus a Conselheiros e/ou Diretores da empresa, asseverou que "os pagamentos realizados via previdência privada, foram efetuados em 26/12/2006, 26/12/2007 e 23/12/2008, tendo apresentado os demonstrativos com os valores individualizados por participante. Ainda em sua explicação, relatou que existiram outros pagamentos, realizados diretamente em conta corrente dos beneficiários, os quais também foram relacionados a Bônus de Conselheiros e Diretores. Continuando em sua resposta, declarou que tais valores foram considerados dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

Cabe repisar que os pagamentos do PPR da empresa eram feitos em abril de cada ano, e em dezembro havia apenas os Bônus dos Dirigentes, Conselheiros e Empregados indicados, que não era regido pelo PPR. Ressalva-se apenas que alguns Conselheiros recebiam seus bônus no ano seguinte, com depósitos diretos nas respectivas contas bancárias.

Nos próprios demonstrativos apresentados pela empresa (DOC. 02 de sua RESPOSTA), há a indicação, nos respectivos cabeçalhos, de que os valores pagos por meio de previdência privada eram de fato pagamento de Bônus a Dirigentes e Empregados da empresa.(...)

Em resumo, o pagamento a um plano de previdência privada de fato não ocorreu, uma vez que o referido contrato com a BRADESCO VIDA E PREVIDÊNCIA S/A, como já dito, carece de regras básicas de um verdadeiro plano previdenciário. O que a empresa fez de fato foi chamar de contribuição a um plano de previdência (despesa, a princípio, dedutível na apuração do IRPJ/CSLL e isenta da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA), algo que na verdade é um pagamento de gratificação e/ou bônus a seus Diretores/Conselheiros, que tem previsão expressa de indedutibilidade na apuração do IRPJ/CSLL, bem como, tendo natureza claramente remuneratória, deve integrar o salário base para efeitos da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Ademais, cabe esclarecer que esta FISCALIZAÇÃO pôde atestar que os valores dos bônus, depositados pela empresa nas contas previdenciárias individualizadas ao final de cada ano, eram, em regra, sacados integralmente pelos beneficiários no ano seguinte. Cabe registrar que esta pesquisa demonstrou que alguns poucos sacaram parcialmente, ou até mesmo não sacaram no ano seguinte, mas, assim como os demais que o fizeram, tinham a possibilidade de saque integral, o que já basta para a presente análise. De se perguntar: que plano de previdência é esse que permite, sem qualquer restrição, o saque da parcela da empresa, e única, por parte dos beneficiários? Que plano previdenciário é esse em que o participante nada contribui para a acumulação da reserva? Como acreditar que estas contribuições da empresa serviam para a acumulação da reserva dos participantes, se os saldos eram sacados, ou tinham a possibilidade de

saque, ato contínuo? Qual a razão da criação deste PLANO DA DIRETORIA, se a empresa já disponibilizava aos dirigentes o PLANO FGB?

(...) Da materialização dos riscos sociais surgem os estados de necessidade, dentre os quais se encontram a velhice, a doença, a invalidez e o desemprego. E o plano de previdência que permite resgates em prazos exíguos se afasta completamente do espírito previdenciário.

Não é por menos que o Conselho de Contribuintes (atual CARF) já decidiu que são indedutíveis as contribuições não compulsórias destinadas a custear planos de benefícios complementares não assemelhados aos da previdência social.(...)

Cumpra agora verificarmos a legislação que rege a matéria. O art. 359 prevê a dedutibilidade para os PPR das empresas (...)

(...) é de se concluir que o bônus pago aos diretores e conselheiros, em função do atingimento de metas administrativas, somente será dedutível para os efeitos do imposto de renda se forem atribuídos mensalmente aos dirigentes, em montante fixo, sendo, portanto, indedutíveis os pagamentos que não tenham respeitado essas condições.

No caso aqui debatido, os bônus pagos eram anuais e variáveis, afrontando à exigência normativa acima exposta. Na verdade, sequer sabemos os critérios utilizados para os cálculos dos valores pagos, tendo a TIGRE alegado não mais dispor da respectiva documentação.

Assim, em relação a estes valores pagos aos dirigentes, conselheiros e empregados indicados, tanto pelo suposto plano de previdência, como por depósitos em conta bancária, as exclusões havidas na apuração do IRPJ e da CSLL foram indevidas, devendo ser objeto de glosa.

(...) Cabe ressaltar que no DEMONSTRATIVO de 2009 que registra o referido desconto, há a relação de empregados agraciados com o bônus e os respectivos valores, totalizando R\$ 8.825.183,00. Ou seja, os dirigentes e demais empregados tiveram estes valores efetivamente depositados em suas contas, e sendo R\$ 8.825.183,00 o valor contábil total da despesa, este é o valor a ser glosado. O fato de a empresa ter aproveitado eventual crédito que dispunha junto a BRADESCO VIDA E PREVIDÊNCIA S/A, desembolsando um valor menor para quitar a obrigação com a referida instituição, não tem condão de reduzir o montante indedutível da despesa.

Por fim, e como já abordado anteriormente, verifica-se que também houve bônus pagos diretamente nas contas bancárias de alguns Conselheiros, que foram considerados dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, conforme declaração da própria FISCALIZADA em sua RESPOSTA ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 06. Estas despesas, por igualmente infringirem a dedutibilidade prevista nos atos normativos anteriormente citados, também serão objeto de glosa na apuração do IRPJ e da CSLL (exclusão indevida), (...)

As infrações até aqui relatadas repercutiram no cálculo das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ensejando a aplicação da multa isolada.

Da Falta de Retenção do IRRF - Multa Isolada (...) os bônus pagos integram o conceito de rendimento tributável, e em consequência, submetem-se às regras de retenção do IRRF quando do pagamento.

(...) o resgate efetivo, ou simplesmente a possibilidade de resgate, não é essencial à constituição ou não do presente Crédito Tributário, na medida em que a imputação se

faz devido ao caráter remuneratório dos valores depositados nas contas de Previdência Privada dos dirigentes e conselheiros, não sendo relevante, assim, a destinação final dos valores depositados, se mantidos, ou não, em conta de previdência privada.

(...) Para o cálculo do valor da multa isolada pela falta de retenção do IRRF, recalculamos, para cada beneficiário, o valor do IRRF que seria devido no mês de dezembro (mês de pagamento dos bônus via previdência complementar), considerando na base de cálculo o valor do bônus pago. Deste valor, deduzimos o IRRF já pago (retido) por ocasião da retenção das verbas originalmente pagas no mês de dezembro. Sobre a diferença do valor devido e o recolhido, foi aplicada a multa isolada, no percentual de 150%, nos termos do art. 9º, da Lei 10.426/2002. A aplicação da multa no percentual duplicado está fundamentada no item 3.6 – DA MULTA DE OFÍCIO deste Termo.

Da Falta de Retenção do IRRF – Juros Isolados Para o cálculo dos juros isolados, tomamos por base o PN COSIT nº 01, de 24/09/2002 (...)

#### 3.4. CONTRIBUIÇÕES A PLANOS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

(...) A mais importante característica para a questão tributária reside no fato do plano restringir o acesso a uma pequena parcela de empregados da empresa. A relação de participantes nos anos de 2006 a 2008 foi acostada na resposta à citada intimação, e posteriormente foi disponibilizada a relação do ano de 2009. Delas podemos verificar que o número de participantes, nos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009, foi 264, 231, 248 e 247, respectivamente. De outro lado, conforme dados extraídos das GFIP da FISCALIZADA, a empresa teve, em média, cerca de 2.600 empregados no período. Ou seja, apenas cerca de 10% eram agraciados com a possibilidade de um plano de previdência complementar.

Esta restrição está prevista no contrato do PLANO FGB, conforme art. 3º, que limita o acesso àqueles que possuíam cargos de chefia ou salário igual ou superior a 12 salários mínimos.

(...) Outro aspecto relevante do PLANO FGB diz respeito à possibilidade de saque antecipado da parcela depositada pela empresa. Tal característica está regulada no art. 6º, §2º do CONTRATO, o qual foi alterado no 8º termo aditivo. Nele podemos ver que esta possibilidade de saque acontece somente nos casos de desligamento da empresa pelo participante, e que quanto maior o tempo de empresa, maior o percentual de saque da parcela da empresa, chegando a 100%.

A relevância desta característica para o aspecto tributário reside na necessidade de semelhança dos planos de previdência complementar com os da previdência oficial, para a dedutibilidade das contribuições na apuração do IRPJ e da CSLL, conforme prevê o art. 361 do RIR/99 (...)

(..) há dois aspectos importantes a nortear a dedutibilidade das despesas com plano de previdência complementar e a isenção da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. Primeiro, que os planos sejam assemelhados aos da previdência social; segundo, que sejam instituídos em favor dos dirigentes e dos empregados da empresa.

(...) Na verdade, no âmbito da previdência social, um empregado demitido de uma empresa sequer consegue recuperar as contribuições por ele efetuadas, quanto mais a parcela recolhida pelo empregador, no caso a contribuição patronal. Na situação do plano aqui debatido, vemos que mesmo nos casos de pedidos de demissão, os empregados conseguem sacar, antes da aposentadoria, as suas parcelas e as da empresa.

(...) Assim, definido o valor necessário da contribuição para cada empregado e/ou dirigente, a empresa arcará com 70%, ao passo que o empregado com o restante, 30%. Acrescente-se a isso o fato da parte do empregado (30%) estar limitada a 8% do seu salário, cabendo a empresa arcar com o restante do valor, caso este limite seja superado. Assim, há casos em que a parte da empresa ultrapassa 90% do total da contribuição (...)

(...) Como já abordado, o PLANO FGB inibiu o acesso após 01/01/2006. Em 01/03/2008, entrou em vigência uma nova possibilidade para os funcionários, um PGBL, dividido em duas versões, uma para o denominado Grupo I, e outra para o Grupo II. Assim, passamos a denominar estes planos de PGBL-I e PGBL-II, respectivamente. O regulamento do plano foi acostado na resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 02.

Em resumo, o PGBL-I substituiu o FGB, que não mais permitia ingresso desde 2006, ao passo que o PGBL-II era um plano realmente novo, destinado aos funcionários de baixa renda (< 10 salários de referência), que até então não possuíam direito algum em relação à previdência complementar.

(...) Para termos um comparativo mais resumido, a tabela constante do Anexo D deste Termo exhibe algumas das principais características dos planos FGB, PGBL-I e PGBL-II, considerando as informações constantes dos respectivos contratos.

Conclui-se que a empresa, mesmo em 2008 e 2009, onde já existia o PGBL-II, não ofereceu, de fato, planos de previdência complementar a todos os seus dirigentes e empregados, acarretando a indedutibilidade das despesas com o FGB e com o PGBL-I.

(...) Desta forma, os totais anuais registrados nos demonstrativos anteriormente expostos serão glosados na apuração do IRPJ e da CSLL, havendo ainda repercussão no cálculo das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ensejando a aplicação da MULTA ISOLADA, infração que será detalhada no item 3.6 deste Termo.

3.5. DA MULTA DE OFÍCIO A aplicação da multa de ofício no percentual de 150% t em regulação prevista na Lei 9.430/96, conforme art. 44. O inciso II deste dispositivo (...)

(...) o contribuinte, ao mascarar os pagamentos de bônus a seus dirigentes e a alguns de seus empregados, tendo utilizado um inexistente plano de previdência complementar, praticou, de forma inequívoca, uma ação dolosa, ou seja, intencional e consciente, a qual claramente retardou o conhecimento dos fatos por parte do Fisco, além das reais circunstâncias materiais do fato gerador. Ademais, houve a modificação de característica essencial do fato gerador, uma vez que os montantes de IRPJ e CSLL devidos foram reduzidos, bem como da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A FISCALIZADA não praticou estes atos de forma involuntária, ou incorreu em erro em sua conduta. Restou caracterizada a atitude dolosa. Desta forma, a conduta sob análise amolda-se às hipóteses previstas nos artigos da Lei 4.502/64 acima citados.

Assim, no âmbito da aplicação da multa qualificada, não resta dúvida de que o dolo exigido nos artigos 71 a 73 da lei 4.502/64 não requer a consciência do agente de que sua conduta esteja tipificada como criminosa. A expressão "conduta dolosa" inserida nos citados artigos exige tão-somente a prova de que o contribuinte teria agido voluntariamente, e de forma consciente de seus atos, independentemente de saber se é ilícita ou não sua conduta.

(...) Assim, por tudo o acima exposto, de se aplicar a multa de ofício em seu percentual duplicado, 150%, em relação às infrações descritas no tópico 3.3 deste

Termo, atinentes ao IRPJ/CSLL, CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA e IRRF (Multa Isolada pela falta de retenção), pela simples adequação da conduta praticada ao disposto no art. 44, inciso II da Lei 9.430/96. Para os fatos geradores de 31/01/2007 a 31/12/2009, serve de fundamento o mesmo artigo 44, porém com redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007.

3.6. MULTA ISOLADA – Falta de Recolhimento das Estimativas do IRPJ e da CSLL A FISCALIZADA optou, em todos os anos fiscalizados, pelo regime tributário de apuração do IRPJ e da CSLL anual, ou seja, com pagamentos mensais por Estimativa. Convém lembrar que os pagamentos mensais por estimativa são antecipações dos tributos IRPJ e CSLL devidos na apuração anual, sujeitos a ajustes, então, no final do período. Estas antecipações mensais são obrigatórias mesmo que ao final do período seja apurado prejuízo fiscal e inexistir base de cálculo dos tributos IRPJ e CSLL.

Em todos os meses foram elaborados balancetes de redução ou suspensão do IRPJ e CSLL, não sendo utilizada a base de cálculo estimada sobre as receitas acumuladas, conforme as DIPJ de 2006, 2007, 2008 e 2009, acostadas a este processo.

Considerando a apuração de infrações praticadas pela FISCALIZADA, as quais ensejaram, conforme visto acima, o recálculo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, afetando os balancetes mensais, a TIGRE deixou de recolher aos Cofres Públicos valores relativos a antecipações obrigatórias do IRPJ e da CSLL.

À diferença entre o tributo apurado (IRPJ/CSLL) no final do período anual e o recolhido ou confessado pela fiscalizada durante o mesmo período, está sendo exigido em Auto de Infração próprio. Contudo, as diferenças mensais relativas às antecipações das estimativas mensais com base nos balancetes mensais ajustados por esta autoridade tributária geram infrações passíveis de cobrança de multa isolada sobre a diferença da estimativa mensal não recolhida, conforme determina o artigo 43, § único c/c artigo 44, inciso II, alínea "b", todos da Lei nº 9.430/96.

(...) A base de cálculo é, portanto, a diferença entre o valor devido mensalmente pela estimativa mensal com base nos balancetes de redução, ajustado por esta autoridade tributária, e o valor efetivamente recolhido ou compensado a este título, mês a mês. Os Anexos E e F deste Termo demonstram a apuração dos valores da Multa Isolada.

4. DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO 5. DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS 6. DO ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL Em 28/12/2011, a contribuinte apresentou impugnação onde alega, em síntese, após descrever de forma sintética as infrações apontadas no TVF, que:

1. DESPESAS COM DOAÇÕES À ENTIDADE RECREATIVA DOS FUNCIONÁRIOS DA EMPRESA (S.E.R TIGRE) ITENS 3.1 DO TVF E 003 DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

(...) os valores pagos pelos associados da Impugnante a S.E.R Tigre a título de "taxa de manutenção mensal" para usufruir das atividades culturais, sociais e esportivas, previstas no artigo 2º do seu estatuto social (doc. 4), são simbólicos e decorrem exclusivamente do vínculo associativo relação *interna corporis* existente entre a S.E.R Tigre e seus associados e não de uma prestação de serviços na acepção técnica do termo, que pressupõe uma atividade realizada para terceiros com intuito de lucro.

A título de argumentação, cabe transcrever jurisprudência do STF que formaliza o entendimento de que não há incidência de ISS sobre atividades realizadas pela

associação em benefício de seus associados, por não corresponder a uma prestação de serviço que visa a obtenção de lucro.

(...) Verifica-se, portanto, que a S.E.R Tigre não cobra a "taxa de manutenção social" dos seus associados visando a obtenção de lucros (até porque essa entidade não tem fins lucrativos) ou mesmo a compensação dos custos por ela incorridos, os quais são arcados pelas doações feitas pela Impugnante.

(...) Deveras, a cobrança de tais mensalidades simbólicas serve apenas para garantir a mínima assiduidade dos associados e a utilização consciente e responsável dos benefícios oferecidos por essa entidade. Vale dizer, tais valores possuem um caráter meramente educativo e não visam, de forma alguma, qualquer tipo de contraprestação por um serviço prestado.

Logo, a gratuidade das atividades postas à disposição dos associados da S.E.R Tigre não é comprometida pelo pagamento de mensalidades ínfimas. Ou seja, não há incompatibilidade entre a gratuidade das atividades sociais oferecidas e a cobrança de simbólicas mensalidades dos associados, o que deixa evidente o equívoco cometido pelo Sr. Agente Fiscal no presente TVF.

(...) é importante salientar que as empresas mencionadas pertencem ao Grupo Tigre. De fato, a CRH Indústria e Empreendimentos Ltda é controladora da Tigre S/A (Impugnante), que por sua vez controla a empresa Pincéis Tigre conforme comprovam as listas dos acionistas presentes à Assembléia Geral (doc. 5) (...)

Por sua vez, o ICRH Instituto Carlos Roberto Hansen, que é uma associação civil sem fins lucrativos, tem como sócios fundadores, dentre outros, a Impugnante, a CRH Indústria e Empreendimentos Ltda. e a Pincéis Tigre, conforme comprova o seu estatuto social (doc. 6).

Nota-se, portanto, que não há, absolutamente, qualquer impedimento para que os funcionários dessas empresas sejam associados da S.E.R Tigre, nos exatos termos do artigo 3o , "b" do seu estatuto social.

(...) Do mesmo modo, os dependentes dos funcionários da Impugnante podem ser associados da S.E.R Tigre, conforme estabelece o artigo 4º do seu estatuto social (...)

(...) Assim, diante dos fatos acima expostos, restou demonstrado que a cobrança de ínfimas mensalidades dos associados da S.E.R Tigre não tem o condão de descaracterizá-la como uma pessoa jurídica sem fins lucrativos, que oferece gratuitamente atividades culturais, sociais e esportivas aos seus associados.

Ainda que se entenda que os valores doados pela Impugnante a S.E.R. Tigre não seriam dedutíveis, por desrespeitar o disposto no artigo 365, inciso II, alínea "c" do RIR/99, o que se alega a título meramente argumentativo, é certo que tais despesas são nitidamente operacionais, nos termos do que dispõe o artigo 360, §1º do mesmo diploma.

(...) Nesse sentido, o antigo Conselho de Contribuintes já se posicionou reiteradas vezes, conforme se infere das ementas abaixo transcritas (...)

1.1. Dos Princípios da Proporcionalidade, Razoabilidade e Insignificância (...) Portanto, ainda que a Fiscalização pudesse descaracterizar a gratuidade das atividades sociais oferecidas pela S.E.R Tigre em razão da cobrança das ínfimas mensalidades por parte dos associados, o que se alega a título meramente argumentativo, é certo que a glosa total das despesas incorridas pela Impugnante para a manutenção dessa entidade

sem fins lucrativos fere frontalmente os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da insignificância.

## 2. DESPESAS COM JUROS E OUTROS ENCARGOS INCORRIDOS NO PROCESSO DE FECHAMENTO DO CAPITAL DA IMPUGNANTE – OPA – ITENS 3.2 DO TVF E 001 DOS AUTOS DE INFRAÇÃO (...)

A necessidade da despesa é comprovada na medida em que ela é empregada na otimização das operações ou dos negócios exigidos pela atividade que constitui o objeto social da pessoa jurídica. Ademais, uma despesa será necessária quando for justificável do ponto de vista gerencial da empresa.

Já a usualidade pode ser definida em razão de a despesa ser habitual para a realização do objeto social, ainda que essa despesa não seja reiteradamente verificada na prática. Basta que ela seja justificável do ponto de vista negocial, pois assim possui potencial para tornar-se usual.

No que tange à normalidade, há que se considerar se determinada despesa é normal na realização das atividades e negócios pertinentes ao objeto social exercido pela empresa, ou seja, se é comumente verificada na realização do objeto social pelas empresas do ramo.

(...) O referido entendimento também é compartilhado pela Receita Federal do Brasil, bem pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Nesse sentido, confira-se o exemplo extraído de decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do antigo Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº CSRF/01-0.834 (...)

Disso decorre que as despesas serão operacionais(dedutíveis) quando forem, portanto, justificáveis do ponto de vista gerencial(...)

Destaque-se, ainda, que a Impugnante deliberou em assembléia realizada no final do ano de 2002 que, diante da (i) baixa liquidez de suas ações no mercado de valores mobiliários, (ii) dos elevados custos necessários à manutenção do registro de companhia aberta perante a CVM; e (iii) da desnecessidade de captação de recursos no mercado de capitais nos próximos dois anos, não era mais interessante, do ponto de vista empresarial, manter-se como uma sociedade anônima aberta.

Nesse sentido, mencione-se o item 1.2 do edital de oferta pública de aquisição de ações ordinárias de emissão da Impugnante (doc. 7), publicado em 23/05/2003 (...)

Conforme se observa pela simples leitura de todas as obrigações as quais uma sociedade anônima de capital aberto está obrigada, bem como os direitos que os seus acionistas fazem jus, percebe-se que a decisão de abertura de capital, bem como a manutenção do registro de companhia aberta perante a CVM, influi significativamente no processo produtivo e organizacional da empresa.

(...) Realmente, ao se realizar uma simples interpretação literal da legislação vigente, nota-se que a Fiscalização incorreu em grave equívoco ao asseverar que "os valores pagos para uma OPA, não se tratam de um investimento para a empresa ou da empresa e, por conseguinte, não se revestem de caráter de ser uma despesa usual e necessária para a manutenção da fonte produtora" (página 25 do TVF).

(...) Com efeito, já é presente há muito tempo, tanto na jurisprudência do antigo Conselho de contribuintes, bem como nos precedentes do atual E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que as despesas indiretamente vinculadas à manutenção da fonte produtora são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nesse sentido, destaque-se recente julgado proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, formalizado no Acórdão nº 13020-0.056 (...)

(...) Nesse contexto, analisando a OPA realizada pela Impugnante à luz dos argumentos acima expostos, verifica-se que as despesas incorridas com a operação de fechamento de capital são plenamente dedutíveis nos termos do artigo 299 do RIR/99, por serem essenciais à manutenção e ao fomento da fonte produtora, motivo pelo qual devem ser cancelados os autos de infração por essa E. Turma Julgadora. Mas não é só!

(...) fato é que o artigo 325, inciso II, alínea "h", do RIR/99 qualifica como despesas operacionais os valores despendidos e registrados no ativo diferido, tais como "custos, despesas e outros encargos com a reestruturação, reorganização, ou modernização da empresa" (...)

(...) Da mesma forma, não é por outra razão que está encartada na concepção de reorganização de uma sociedade a mutação do controle societário.

Tanto isso é verdade que o Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência CADÊ (autarquia do Governo Federal), ao analisar atos de concentração em mercados por meio da aquisição de controle acionário de uma companhia, também destacou que essa operação se qualifica como ato de reorganização.(...)

(...) destaca-se que nos termos do artigo 84 da Lei nº 3.470/5823, verifica-se que os prejuízos decorrentes da alienação de ações da sociedade em bolsa de valores são integralmente dedutíveis para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Destarte, mediante uma interpretação teleológica do referido dispositivo legal, constata-se que o legislador reconheceu que a abertura de capital é atividade indiretamente vinculada à manutenção da fonte produtora, sendo, por consequência, as despesas com ela incorridas dedutíveis.

Consequentemente, se os resultados econômicos com a abertura de capital de uma sociedade são dedutíveis da apuração do IRPJ e da CSLL, o tratamento dado a uma operação de fechamento de capital, que representa a face reversa de uma abertura de capital, deve ser o mesmo no que se refere à dedutibilidade de despesas. Admitir o contrário seria incorrer em grave erro lógico e interpretativo da legislação, o que não pode ser tolerado por essa E. Turma Julgadora.

(...) Ainda, os "demais encargos" atrelados à realização da OPA, por serem a ela inerentes, devem receber o mesmo tratamento tributário, ou seja, devem ser considerados necessários à manutenção e fomento da fonte produtora.

Assim sendo, também não se pode aceitar o entendimento do Sr. Agente Fiscal no sentido de glosar as despesas de CPMF incidente sobre os pagamentos realizados.

Ressalte-se, ainda, que nos termos do artigo 344 do RIR/99, "os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41)".

(...) Verifica-se, portanto, que ainda que a despesa com a OPA não fosse operacional, o que se alega a título de argumentativo, a despesa com a CPMF é, indubitavelmente, operacional, nos termos do artigo 344 do RIR/99, sendo, portanto, dedutível.

Portanto, diante de todos os argumentos acima expostos, constata-se o grave equívoco cometido pela Fiscalização ao afirmar que a OPA para fechamento de capital

em nada beneficiou a empresa, restando plenamente claro que as despesas incorridas pela Impugnante no pagamento de juros e demais encargos, como o recolhimento de CPMF, são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porquanto foram incorridas no processo de reorganização empresarial da Impugnante objetivando a manutenção e aperfeiçoamento de suas atividades.

Desta forma, aguarda-se o cancelamento dos autos de infração ora combatidos por essa E. Turma Julgadora.

### 3. BÔNUS A DIRIGENTES E EMPREGADOS PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA E PAGAMENTOS VIA CONTA BANCÁRIA – ITENS 3.3 DO TVF E 004 DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

3.1. Discriminação dos valores pagos pela Impugnante relativamente ao presente tópico (...) Relativamente aos valores identificados como "Bônus a Conselheiros Pagos via Conta Bancária", discriminados na Tabela 08 do Termo de Verificação Fiscal, às páginas 45 e 46, houve pagamento total do IRPJ e da CSLL, acompanhado de juros moratórios, devidamente atualizados para pagamento em dezembro de 2011, bem como da multa de ofício reduzida em 50% e, portanto, equivalente a 37,5% do total dos tributos cobrados.

Deve-se pontuar que somente foram pagos pela Impugnante o IRPJ e a CSLL incidentes sobre os valores constantes da coluna "Individual (Não Empregado)", destacados na planilha acima. O montante da coluna "Empregado" será objeto de impugnação no tópico posterior, pelo que restará demonstrada a total improcedência da lavratura de autos de infração sobre tais valores.(...)

Isso se deve ao fato de que, no que diz respeito à majoração da multa qualificada (de 75% para 150%), a presente Impugnação demonstrará que se trata de cobrança totalmente improcedente, eis que não houve sonegação, fraude ou conluio, como indevidamente alegado pela Fiscalização (...)

Diante de todo o exposto e da documentação acostada, requer a Impugnante seja reconhecida a extinção da parcela do crédito tributário objeto de pagamento, para os devidos fins de direito.(...)

3.2. Da dedutibilidade dos pagamentos efetuados aos empregados da Impugnante (...) Nada obstante, entende a Impugnante que não pode prosperar a cobrança de tais tributos sobre os valores constantes da coluna "Empregados", em virtude da natureza salarial de que se revestem.

De fato, a Fiscalização entendeu que tais valores não são dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por conta da previsão do artigo 303 do RIR/99 (...)

No entanto, não atentou o Sr. Agente Fiscal para o fato de que (i) os valores discriminados na coluna "Empregado" foram pagos a empregados da Impugnante, os quais não possuem poderes de gestão ou administração da sociedade; e (ii) os referidos montantes não dizem respeito a gratificações ou participações no resultado, mas são verbas de natureza salarial, pagas como remuneração à prestação de serviços.

Conjugados esses dois fatores, faz-se mandatário que esta E. Turma Julgadora reconheça a dedutibilidade dos referidos valores, como se passará a demonstrar.

(...) Outrossim, não se deve confundir a figura dos administradores com aqueles funcionários que exercem cargos de alto nível nas sociedades, geralmente denominados "diretores", mas que na verdade são meros empregados, assalariados, subordinados hierarquicamente e não possuidores de autonomia para tomarem decisões referentes ao

objeto social de tais sociedades, bem como, impossibilitados de representarem estas perante terceiros.

Desta forma, os empregados de alto nível estão ligados às sociedades mediante um vínculo de subordinação; trata-se de típico contrato de trabalho.

O antigo Conselho de Contribuintes já se manifestou sobre o tema, conforme se infere da decisão abaixo transcrita (...)

O Parecer Normativo CST nº 109/75, na mesma esteira de raciocínio, procurou diferenciar a figura dos funcionários de alto nível, dos administradores das sociedades, expondo que estes últimos são aqueles que exercem funções de gerência DA empresa (ditando a política ou normas da empresa), enquanto que os funcionários de alto nível, meros empregados, exercem funções de gerência NA empresa.

Por conseguinte, considerando que o diretor de sociedade anônima pode efetivamente exercer a função de empregado, como sustentam tanto a doutrina e a jurisprudência pátria, quanto a Instrução Normativa nº 2/69, não pode prevalecer, no presente caso, a presunção de que os diretores da Impugnante seriam administradores, a fim de justificar a indevida glosa dos valores que lhe foram pagos, uma vez que tais "diretores" eram empregados, conforme se pode comprovar da análise das fichas de registro de empregado e das Relações Anuais de Informações Sociais (RAIS) juntadas à presente peça impugnatória (doc. 9).

A Autoridade Fiscal efetivamente entendeu tratar-se de remuneração de caráter salarial, como se nota dos trechos acima descritos. Tanto é que lançou as contribuições previdenciárias incidentes sobre tais valores, por meio dos autos de infração lavrados nos processos administrativos nº 10920.722.344/2011-14 e nº 10920.722.345/2011-51.

As referidas contribuições lançadas foram, inclusive, recolhidas pela Impugnante, conforme demonstrado preliminarmente nas impugnações aos autos de infração relativos aos processos previdenciários em tela, acompanhadas dos respectivos comprovantes de pagamento.

Nem se diga que o fato de o pagamento ter ocorrido em parcela única seria suficiente para infirmar a natureza salarial dos valores pagos aos empregados da Impugnante. De fato, os pagamentos realizados em uma única parcela poderiam ter sido pagos aos empregados da Impugnante em parcelas mensais e iguais, o que em nada mudaria a sua natureza. O pagamento aglutinado em uma única parcela, portanto, não é capaz de retirar o caráter de salário dos valores em questão, o qual, repise-se, foi confirmado pela própria Autoridade Fiscal, que entendeu tratar-se de salário de contribuição e lançou as contribuições sociais correspondentes.

3.3. Ausência de configuração de conduta ilícita Inaplicabilidade da multa qualificada incidente sobre os valores constantes da Tabela 07 Item 3.5 do TVF (...) De fato, entende-se por sonegação, nos termos do que estabelece o artigo 71 da Lei nº 4.502/64, toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (i) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e (ii) das condições pessoais de contribuintes, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Contudo, nenhuma dessas ações ou omissões foi praticada pela Impugnante, de modo que não há como proceder qualquer alegação de que a Impugnante teria feito "tudo" para ocultar da Fiscalização a ocorrência de fato gerador do IRPJ e da CSLL, de que desejaria sonegar tributos ou de que teria simulado negócio jurídico para deixar de

recolhê-los, agindo de má-fé, pois todas as operações por ela realizadas foram contabilizadas e nunca foram omitidas de nenhuma autoridade!

(...) Deveras, quem age com intuito de fraude realiza operações proibidas, não as escritura em seus registros comerciais e fiscais e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar essas operações. E mais, adultera documentos, se utiliza de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou "laranjas" e de documentos falsos e inidôneos.

No presente caso, nenhuma destas condutas foi praticada pela Impugnante,(...) Portanto, restou demonstrado que não houve a fraude, sonegação ou conluio necessários à imposição da multa agravada no presente caso, razão pela qual deve essa E. Turma Julgadora cancelar os lançamentos correspondentes à aplicação do percentual de 150% incidente sobre os valores pagos via previdência privada ("Plano da Diretoria").

3.4. Da inaplicabilidade da multa isolada e juros isolados em decorrência da falta de retenção do IRRF - Itens 3.3 do Termo de Verificação Fiscal e 001 e 002 do auto de infração (...) De fato, na visão dos Srs. Auditores Fiscais, a cobrança da multa de ofício isolada, à razão de 150%, decorreria da aplicação do artigo 9º da Lei nº 10.426/02, com a majoração prevista no artigo 44, inciso I e § 1º, acrescida de juros isolados.

Aponte-se, desde já, que tudo o que se alegará a respeito da multa isolada aplica-se para afastar a imposição de juros isolados sobre tal multa. Diz-se isso porque a multa isolada pela suposta falta de recolhimento de IR/Fonte corresponde à obrigação tributária principal, nos termos do § 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, que determina que a "obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária".

Os juros, por seu turno, acompanham o principal, de modo que o necessário cancelamento da multa isolada no presente caso conduzirá, inexoravelmente, ao cancelamento dos juros isolados.

3.4.1. Da inexistência de previsão legal para a exigência de multa isolada no presente caso (...) muito embora o Sr. Agente Fiscal tenha fundamentado a cobrança da multa isolada em comento no artigo 9º da Lei nº 10.426/02, com a redação dada pelo artigo 16 da Lei nº 11.488/07, tal como descrito no auto de infração, fato é que o referido dispositivo não prevê a cobrança de tal penalidade em hipóteses como a da Impugnante. Afinal, conforme se verificará, nos termos em que estão previstas atualmente as hipóteses de lançamento de ofício da multa isolada, não há fundamento para sua cobrança no presente caso.(...)

(...) especificamente para os casos de retenção na fonte de tributos ou contribuições, o tratamento legal próprio foi conferido pelo artigo 9º da Lei nº 10.426/02. Em sua redação original, determinava o dispositivo que a fonte pagadora estaria sujeita às multas de que tratam os incisos I e II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, nos termos acima analisados (ou seja, 75% ou 150%; juntamente com o tributo ou isoladamente).(...)

(...) observa-se que, com a promulgação da Lei nº 11.488/07, que alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, atualmente somente existe a previsão legal para a cobrança de multa de ofício isolada no percentual de 50%, mas em hipóteses não existentes no presente caso (carnê leão e estimativas mensais).

(...) Nesse exato sentido, destaque-se o recente posicionamento proferido pelo Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (...)

(...) Caso não se aceite o argumento até aqui exposto, referente à revogação da norma de aplicação da multa e dos juros isolados o que se alega a título meramente argumentativo fato é que, conforme já exposto anteriormente no item 3.3, a Impugnante não praticou quaisquer atos descritos no TVF que pudessem acarretar no agravamento da penalidade imposta.

#### 4. CONTRIBUIÇÕES A PLANOS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR – ITENS 3.4 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E 002 DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

4.1. Da necessidade de sobrestamento do presente processo ou união para julgamento em conjunto com os processos administrativo nº 10920.722.344/201114 e nº 10920.722.345/201151 (...) Isso porque, nos termos do artigo 265, inciso IV, do Código de Processo Civil ("CPC"), suspende-se o processo quando a sentença de mérito "depende do julgamento de outra causa, ou da declaração da existência ou inexistência da relação jurídica, que constitua o objeto principal de outro processo pendente", (g.n.)

4.2. Da evidente contradição da Fiscalização quanto à natureza dos pagamentos feitos a Planos de Previdência Complementar (...) concluiu, de um lado, que os valores pagos pela Impugnante no âmbito dos planos FGB e PGBL-I teriam a natureza salarial/remuneratória, sendo, portanto, passíveis da incidência das contribuições previdenciárias e, de outro, entendeu, no presente processo administrativo, como indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os pagamentos então caracterizados como salário.

Ora, uma vez que a Fiscalização consignou que os montantes pagos pela Impugnante relativamente aos planos FGB e PGBL-I não podem ser subsumidos à hipótese de isenção das contribuições previdenciárias, a consequência lógica de tal entendimento foi a incidência de tais tributos sobre os valores ora considerados, os quais foram cobrados nos já mencionados processos administrativos nº 10920.722.344/2011-14 e nº 10920.722.345/201151.

Em outros termos, no ponto de vista do Sr. Agente Fiscal, os pagamentos realizados pela Impugnante devem ser entendidos como salário de contribuição, o qual constitui base de incidência das contribuições previdenciárias, nos termos do inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, já mencionado e abaixo reproduzido (...)

(...) passa-se a demonstrar a patente contradição existente nos presentes autos de infração, quando analisados em conjunto com os autos de infração lavrados contra a Impugnante que visam à cobrança das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos no âmbito dos planos FGB e PGBL-I.

(...) Conforme já se apontou na presente peça impugnatória, a dedutibilidade de uma despesa está intrinsecamente relacionada à comprovação de que esta é normal, necessária e usual às atividades da empresa, nos termos do artigo 299 do RIR/99. É esse o caso, claramente, das despesas com salários, as quais estão, indubitavelmente, enquadradas no conceito de despesas operacionais, por serem normais, necessárias e usuais à atividade de qualquer empresa.

(...) Com efeito, configura verdadeiro absurdo o fato de a Autoridade Fiscal afirmar que a natureza dos pagamentos é de salário apenas quando tal fato interessa ao Fisco, ou seja, no momento de exigir o pagamento de contribuições previdenciárias, mas não reconhecer que tal condição denota a existência de uma despesa absolutamente operacional e, portanto, dedutível.(...)

4.3. Da dedutibilidade dos pagamentos efetuados à Conselheira Rosane (...) Deve-se notar que são totalmente desprovidas de sentido as alegações da Autoridade Fiscal, na medida em que existe previsão expressa e específica na legislação a respeito da dedutibilidade das remunerações a conselheiros. Veja-se, nesse sentido, o artigo 357 do RIR/99, (...)

(...) Assim, nos termos do caput do artigo 357 do RIR/99, combinado com o inciso I de seu parágrafo único, serão dedutíveis na apuração do lucro real as remunerações a conselheiros que correspondam à "remuneração mensal e fixa por prestação de serviços". (...)

4.4. Da dedutibilidade das contribuições a Planos de Previdência Privada De fato, conforme demonstrado nas impugnações apresentadas nos processos administrativos nº 10920.722.344/2011-14 e nº 10920.722.345/201151, as quais a Impugnante espera que sejam julgadas conjuntamente com a presente impugnação, os planos PGB e PGBL-I, mantidos pela Impugnante, correspondem a efetivos planos de previdência privada, que cumprem adequadamente os requisitos estabelecidos pela legislação de regência.

Por essa razão, para fins de determinação da dedutibilidade de tais valores, seria aplicável ao caso concreto o já citado artigo 361 do RIR/99, (...)

Portanto, em princípio, na hipótese de esta E. Turma Julgadora vir a entender, no julgamento das impugnações apresentadas no âmbito dos processos administrativos nº 10920.722.344/2011-14 e nº 10920.722.345/2011-51, que os planos FGB e PGBL-I são legítimos e atendem adequadamente aos requisitos legais para a isenção das contribuições previdenciárias, imperativo seria o reconhecimento da dedutibilidade dos valores pagos por meio de tais planos, limitada a 20% "do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa vinculados ao referido plano".

Não obstante, caso a referida hipótese venha a se confirmar, é certo que restará comprovado o evidente erro da Autoridade Fiscal ao autuar a Impugnante sem levar em consideração a dedutibilidade parcial das contribuições aos planos FGB e PGBL-I, de modo que autos de infração lavrados, por padecerem de iliquidez e incerteza, deverão ser cancelados integralmente pela Turma Julgadora, não podendo esta simplesmente alterar os fundamentos da autuação, buscando corrigi-la.

Com efeito, para ser válido o lançamento, devem ser cumpridos os requisitos de liquidez e certeza, em conformidade com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, sem os quais fica constatada a sua nulidade (...)

Esse procedimento, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador e calcular o montante do tributo devido, encontra-se disciplinado no Decreto nº 70.235/72, em seus artigos 10 e 11 (...)

Portanto, uma vez constituído o crédito tributário baseado em determinado critério jurídico, cabe à autoridade julgadora, além de determinar a realização de eventuais diligências e perícias, apenas a declaração: (i) da total improcedência do lançamento; ou (ii) da sua procedência.

(...) Não poderá a Turma Julgadora, portanto, simplesmente determinar que, por se tratar de pagamentos a legítimos planos de previdência privada, os montantes pagos pela Impugnante devem ser dedutíveis até o limite de 20% do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa vinculados aos referidos planos.

Diante desta hipótese, o procedimento correto a ser adotado pela Turma Julgadora consiste na declaração da improcedência dos lançamentos, e não simplesmente na sua correção, por meio da utilização de novos critérios jurídicos, justamente porque este órgão colegiado não detém competência para aperfeiçoar o lançamento.

(...) Nesse sentido já se posicionou o antigo E. Conselho de Contribuintes (...)

#### 5. DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA - ITENS 3.6 DO TVF E 005 DO AUTO DE INFRAÇÃO DE IRPJ E AUTO DE INFRAÇÃO DE CSLL

(...) Com efeito, a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL somente pode ser realizada antes do encerramento do ano-base.

(...) Desta maneira, os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que uma antecipação do tributo que será devido no encerramento do período-base.

(...) Portanto, como os autos de infração, objeto do presente processo, foram lavrados após o encerramento dos anos-base de 2006 a 2009, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderão ser punidas pela exigência da multa isolada, conforme já decidiu reiteradas vezes o antigo Conselho de Contribuintes (...)

5.1. Da duplicidade de cobrança - Impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício (...) não pode haver, sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade, como ocorreu no presente caso.

(...) destaque-se que a impossibilidade da cumulação de multas em debate já é assunto com posicionamento definido no E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Nesse sentido, cite-se o entendimento manifestado, por unanimidade de votos, no Acórdão nº 140100.021, proferido pela 1ª Turma Ordinária, da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento (...)

#### 6. *AD ARGUMENTANDUM*: DA IMPOSSIBILIDADE DE ADIÇÃO DOS VALORES GLOSADOS À BASE DE CÁLCULO DA CSLL

Isso porque, muito embora a CSLL seja, assim como o IRPJ, tributo incidente sobre o lucro, certo é que para ela (CSLL) existem normas específicas que tratam das adições e exclusões ao lucro líquido para fins de determinação de sua base de cálculo, as quais nem sempre são as mesmas aplicáveis ao IRPJ.

Deveras, não é possível à Administração Tributária querer atribuir à CSLL as mesmas regras de adições e exclusões previstas para o IRPJ quanto à dedutibilidade de despesas. O que existe de comum entre os tributos em questão, e não é nada mais que isso, são apenas as mesmas regras de apuração e pagamento.

(...) Nesse sentido, é importante ressaltar que não há qualquer Lei, que vede a dedução pela Impugnante, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, das despesas glosadas pela Fiscalização nos autos do processo em referência.

Nesse sentido, cite-se as palavras de Hiromi Higuchi:

"Além daquelas despesas, os demais custos e despesas incorridos mas não dedutíveis na determinação do lucro real não são adicionados na apuração da base de

cálculo da contribuição social sobre o lucro. Em algumas fiscalizações, todavia, os custos e despesas não dedutíveis para efeito do lucro real são incluídos na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro sob argumento de tratar-se de mero reflexo. Trata-se de equívoco."(gn.)

#### 7. DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA

Ainda que se entenda pela manutenção das autuações em análise, o que se alega a título argumentativo, é certo que os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal. É o que se passará a demonstrar.

De fato, o artigo 13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos, (...)

(...) Assim, demonstrado que (i) multa não é tributo; e (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à taxa Selic incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa, que se verifica no cálculo da RFB para atualização dos créditos tributários objeto do presente processo, desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal, o que não pode ser admitido por essa E. Turma Julgadora.

Assim, ao exigir os juros calculados à taxa Selic sobre a multa de ofício lançada nos autos de infração originários do presente processo, a Autoridade Fiscal agiu em evidente afronta ao princípio constitucional da legalidade, o que não pode ser admitido.

Nesse sentido já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (...)

Nem se alegue, ainda, que a cobrança dos juros sobre a multa, no presente caso, estaria amparada pelo artigo 43 da Lei nº 9.430/96, já que referido dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente, o que não é a hipótese dos autos.

(...) Ante o exposto, a Impugnante aguarda que essa I. Turma Julgadora determine expressamente o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa Selic, sobre a multa de ofício lançada nos autos de infração originários do presente processo administrativo.

(...)

A 2ª Turma da DRJ Juiz de Fora, por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação, para:

a) exonerar a contribuinte do pagamento:

a) da multa proporcional no valor de R\$ 6.795.622,84, relativamente ao lançamento do IRPJ, pela alteração do percentual de 150% para 75%, uma vez que não prevaleceu a qualificação apontada no trabalho fiscal; b) do IRPJ no importe de R\$ 127.204,96, acompanhado de multa proporcional de 75% e dos juros de mora correspondentes; c) da multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa do IRPJ, no valor de R\$ 63.602,48; d) da multa no valor de R\$ 2.446.424,20, relativamente ao lançamento da CSLL, pela alteração do percentual de 150% para 75%, uma vez que não prevaleceu a qualificação apontada no trabalho fiscal; e) da CSLL no montante de R\$ 3.599.296,92, acompanhada de multa proporcional de 75% e juros de mora calculados até a data do efetivo pagamento; f) da multa isolada pela falta de recolhimento da

estimativa da CSLL, no valor de R\$ 1.629.497,65; g) da multa isolada pela falta de retenção do IRRF, no importe de R\$ 7.473.732,31, uma vez que não prevaleceu a qualificação apontada no trabalho fiscal.

O aludido Acórdão foi assim ementado (fls. 4484-4486):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

DESPESAS COM DOAÇÕES À ENTIDADE RECREATIVA DOS FUNCIONÁRIOS DA EMPRESA.

Não sendo a entidade beneficiária das doações reconhecida como de utilidade pública e existindo obrigatoriedade de pagamento de mensalidades pelos seus associados, fica descaracterizada a condição de prestação de serviços exclusivamente gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, necessária para que o benefício fiscal de dedução dessas doações seja usufruído.

DESPESAS DECORRENTES DE COMPRA DE AÇÕES DE EMISSÃO DA PRÓPRIA EMPRESA.

São indedutíveis despesas decorrentes de juros pagos na compra de ações de emissão da própria empresa, por corresponderem a gastos estranhos às atividades principais ou acessórias da empresa, não atenderem aos requisitos da necessidade, normalidade e usualidade exigidos pela legislação tributária, e, ainda, inexistir expressa previsão legal para sua dedução.

BÔNUS A DIRIGENTES.

Serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos, desde que as retiradas correspondam à remuneração mensal e fixa por prestação de serviço.

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. DEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES.

As contribuições para plano de previdência privada somente são dedutíveis se atenderem aos requisitos legais de similaridade com plano oficial e abrangência de todos os empregados e dirigentes.

MULTA ISOLADA E MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. IRPJ e CSLL.

As estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais, e, ainda, regra geral, as suas bases de cálculo. Apenas circunstancialmente os valores das bases de cálculo podem coincidir, o que não significa que sejam a mesma penalidade, ou que se esteja penalizando duplamente a mesma infração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

## BASE DE CÁLCULO

Somente as adições previstas em lei devem ser somadas ao lucro líquido na apuração da base de cálculo da CSLL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE -IRRF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

MULTA E JUROS ISOLADOS. FALTA DE RETENÇÃO.

Na falta de retenção após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da referida declaração.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para o sobrestamento do julgamento de processo administrativo, dentro das normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal. A administração pública tem o dever de impulsionar o processo até sua decisão final (Princípio da Oficialidade).

NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade do lançamento realizado por autoridade competente, respeitado o contraditório e a ampla defesa e com atendimento aos requisitos do artigo 10 do PAF e do artigo 142 do CTN.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009 PAGAMENTO.

EXTINÇÃO.

A parcela do crédito tributário lançado no auto de infração (tributo, multa e juros) paga incide em hipótese de extinção.

MULTA QUALIFICADA.

Não restando caracterizado dolo, no tocante ao lançamento do IRPJ, IRRF e CSLL, deve persistir a multa de ofício de 75%.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Foi interposto recurso de ofício, em conformidade com o disposto no art. 34 do Decreto nº 70.235/72 e alterações posteriores.

Cientificada do referido Acórdão em 01/07/2013 (fls. 4560), a contribuinte apresentou em 31/07/2013 o recurso voluntário de fls. 4562-4650, basicamente reiterando os argumentos apresentados na fase impugnatória.

Em sua peça recursal, apresentou uma razão de defesa inovadora, referente à glosa das despesas com juros incorridos no processo de fechamento do capital da recorrente – OPA.

A recorrente alegou que a decisão de piso manteve a glosa destas despesas sob fundamento diverso daquele utilizado pela Fiscalização no TVF. Para justificar seu entendimento, apresentou um quadro comparativo dos fundamentos utilizados pelo TVF e pelo acórdão da DRJ (fls. 4585-4586).

Com base nesta alegada inovação de critério jurídico, requereu a declaração de nulidade da decisão de piso.

É o relatório.

### **VOTO VENCIDO**

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, Relator do Voto Vencido

O ilustre Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira apresentou a proposta de conversão do presente julgamento em diligência, para sobrestar o presente feito até o julgamento dos processos nºs. 10920.722344/2011-14 e 10920.722345/2011- 51. A citada proposta foi vencedora, por ampla maioria de votos.

Considerando que restei vencido em relação à proposta de diligência, reservo-me o direito de apresentar meu voto de mérito somente após o julgamento dos processos nºs. 10920.722344/2011-14 e 10920.722345/2011- 51.

*(assinado digitalmente)*

Fernando Luiz Gomes de Mattos, Relator do Voto Vencido

### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator para Formalização do Voto Vencedor

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, e tendo em vista que o redator designado Alexandre Antonio Alkmim Teixeira não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, encontro-me na posição de Redator, nos termos dos arts. 17 e 18, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (RICARF).

Informo que, na condição de Redator, não me encontro vinculado: (1) ao relato dos fatos apresentado; (2) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias

em discussão; e (3) a nenhuma das conclusões da decisão incluindo-se a parte dispositiva e a ementa.

A seguir, a reprodução do voto.

Dentre as parcelas objeto de glosa no presente processo, encontram-se os pagamentos realizados a título de “Bônus a Dirigentes e Empregados Plano Previdência Privada e Pagamentos via Conta Bancária”.

Referidas parcelas foram objeto de lançamentos de contribuição previdenciária controlados pelos processos nºs 10920.722344/2011-14 e 10920.722345/2011-51, sob a alegação de se tratarem de parcelas salariais (salário in natura).

Em julgamento, a Turma Julgadora entendeu que a decisão daqueles processos administrativos interessa diretamente ao presente processo. Isso porque, a caracterização, ou não, das parcelas como sendo de natureza salarial poderá influenciar na dedutibilidade dos valores pagos a mesmo título, uma vez que o salário, ainda que in natura, seria dedutível da base de formação da renda tributável.

Assim, entendeu por bem a maioria da Turma Julgadora, em sobrestar o julgamento do presente processo, até o trânsito em julgamento dos processos nºs 10920.722344/2011-14 e 10920.722345/2011-51.

*(assinado digitalmente)*

André Mendes de Moura - Redator para Formalização do Voto