



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.724652/2022-63
ACÓRDÃO	2002-010.170 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LICERIO TIBURCIO PEREIRA CAMPANATI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2017

INOVAÇÃO PELA DRJ. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há inovação quando a decisão da Delegacia de Julgamento apenas utiliza dispositivos normativos e fundamentos adicionais para rebater argumentos do impugnante, sem alterar a motivação essencial do lançamento. A invocação de dispositivo ou fundamento não constante no Auto de Infração ou Relatório Fiscal, mas empregada para reforço argumentativo, não configura mudança de critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN.

CARÁTER PREVIDENCIÁRIO NÃO COMPROVADO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA.

Integram a remuneração e se sujeitam à incidência de imposto sobre a renda de pessoa física os aportes efetuados pelo instituidor/empregador a título de contribuições a planos de previdência privada complementar, no caso de não restar comprovado o caráter previdenciário destas contribuições.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE TRIBUTO FEDERAL. MULTA DE OFÍCIO.

Nos casos de lançamento de ofício de tributo federal deve ser aplicada, em regra, a multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

JUROS INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros sobre a multa de ofício é legítima.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de lançamento efetuado contra o Contribuinte acima identificado por meio do auto de infração de fls. 02 a 26 onde foi apurado Imposto de Renda Pessoa Física (Cód. DARF 2904), relativo ao ano-calendário 2017, no valor de R\$ 177.650,00, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

De acordo com a autoridade tributária, o lançamento foi efetuado devido a constatação de que parte da remuneração paga ao Contribuinte pelo seu empregador (Banco Bradesco SA) foi paga de forma dissimulada como aportes em previdência privada efetuados a título de “Contribuição Suplementar Mensal da Instituidora”.

Devidamente intimado do lançamento em 22/11/2022 (fl. 87), o Contribuinte apresentou, em 14/12/2022 (fl. 92), a impugnação de fls. 95 a 136, acompanhada dos documentos de fls. 137 a 188.

A 14ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ09 por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2017
CONTRIBUIÇÃO DO INSTITUIDOR/EMPREGADOR PARA PREVIDÊNCIA PRIVADA
COMPLEMENTAR.

CARÁTER PREVIDENCIÁRIO NÃO COMPROVADO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA.

Integram a remuneração e se sujeitam à incidência de imposto sobre a renda de pessoa física os aportes efetuados pelo instituidor/empregador a título de contribuições a planos de previdência privada complementar, no caso de não restar comprovado o caráter previdenciário destas contribuições.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE TRIBUTO FEDERAL. MULTA DE OFÍCIO.

Nos casos de lançamento de ofício de tributo federal deve ser aplicada, em regra, a multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

JUROS INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros sobre a multa de ofício é legítima.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2017 PEDIDO DE PERÍCIA CONSIDERADO NÃO FORMULADO.

Deverá ser considerado não formulado o pedido de perícia apresentado sem a exposição dos motivos pelos quais o requerente entende que deva ser produzida tal prova e sem a indicação de quesitos e do nome, endereço e qualificação profissional de perito.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA CONSIDERADO NÃO FORMULADO.

Deverá ser considerado não formulado o pedido de diligência apresentado sem a exposição dos motivos pelos quais o requerente entende que deva ser produzida tal prova e sem a indicação de quesitos.

INTIMAÇÃO. ARTIGO 23 DO DECRETO Nº 70.235/1972.

As intimações, em sede de processo administrativo fiscal federal, devem ser efetuadas conforme o prescrito no artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 13/12/2023, o sujeito passivo interpôs, em 21/12/2023, Recurso Voluntário, pede a improcedência do lançamento alegando em síntese que:

- 1) a decisão da DRJ é nula por inovação no critério do lançamento – estabelecimento de um critério adicional, não contemplado no TVF, relativo à formação de reserva previdenciária;
- 2) os aportes patronais suplementares ao plano de previdência complementar tem caráter previdenciário e não remuneratório como entendido na decisão recorrida;
- 3) a questão relativa à formação das reservas garantidoras dos benefícios não é um argumento válido porque parte de uma suposição errada, uma vez que não foram realizados quaisquer resgates dos valores aportados;

- 4) não há de se falar em desproporcionalidade dos aportes;
- 5) tanto a Instituidora, como os participantes, fizeram aportes ao plano, em estrito cumprimento ao respectivo regulamento;
- 6) a aprovação pela SUSEP é uma evidência irrecusável de que o plano operado pela Bradesco Vida e Previdência é, efetivamente, um plano de natureza previdenciária, sendo essa também a natureza dos aportes efetuados às contas que compõem a provisão matemática dos benefícios a conceder;
- 7) a previsão de condições diferenciadas por grupos de participantes de plano de previdência complementar aberta é legal;
- 8) a comparação dos valores aportados por grupos de participantes distintos é equivocada;
- 9) “o regime de tributação da pessoa física é o ‘regime de caixa’, e que a mera existência de contribuições em conta de previdência privada não configura a necessária disponibilidade da renda, na forma exigida pelo art. 43 do CTN e pelo art. 2º da Lei n. 7713, de 22.12.1988”;
- 10) a multa de ofício deve ser afastada, tendo em vista a sua boa-fé.
- 11) que a Súmula CARF nº 73 deve ser aplicada.
- 12) As intimações sejam feita em nome do procurador.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

O litígio versa sobre a Omissão de Rendimentos.

Em sede de preliminar o Recorrente alega que a decisão da DRJ seria nula por inovação no critério do lançamento – estabelecimento de um critério adicional, não contemplado no TVF, relativo à formação de reserva previdenciária.

É preciso verificar nessa instância, portanto, se:

a) houve inovação, pela DRJ, em relação ao que consta no Relatório Fiscal e nº Auto de Infração; ou

b) se a nova legislação utilizada pela DRJ teria sido apenas por reforço argumentativo e para contestar argumentos trazidos pelo então impugnante.

De acordo com a autoridade tributária, o lançamento foi efetuado devido a constatação de que parte da remuneração paga ao Contribuinte pelo seu empregador (Banco Bradesco SA) foi paga de forma dissimulada como aportes em previdência privada efetuados a título de “Contribuição Suplementar Mensal da Instituidora”.

Na decisão da DRJ o lançamento não foi mantido pela ausência de formação de reserva previdenciária como tenta fazer crer o recorrente.

Tal questão foi trazida na decisão de piso como um reforço argumentativo, pois, do TVF já constava o fundamento de que:

O participante “agraciado” com a contribuição suplementar da empresa goza ainda de outras vantagens, como por exemplo, faz jus ao recebimento dos valores dos aportes suplementares patronais, independentemente do término do vínculo e do tempo de vinculação ao plano, ou seja, não estão sujeitos ao vesting tratado na Cláusula Nona do Contrato Previdenciário de 10/2014, podendo resgatar qualquer valor em qualquer tempo, desde que observada a legislação em vigor e prazos de carência do plano...

Como visto, os empregados e diretores favorecidos com os pagamentos a título de previdência “suplementar”, objeto das autuações, ao contrário do que prevê o plano de previdência privada que atende a todos os segurados remunerados pela empresa, podem resgatar, inclusive os valores versados pelo empregador.

A liquidez conferida, em favor desse grupo de empregados beneficiado com o plano de previdência suplementar relativamente aos valores significativos versados pela empresa (se comparados com a remuneração desses trabalhadores) reforça o caráter remuneratório desses aportes.

Em sua impugnação ao Recorrente afirmou:

A referência a essas condições é suficiente para evidenciar que os aportes suplementares mensais, ao contrário do que parece ter entendido a fiscalização, não equivalem a simples depósitos em conta bancária de titularidade do participante, não podendo ser utilizados de forma livre e imediata.

Essa afirmação é confirmada, no caso, pelo extrato da conta individual do plano suplementar do Impugnante, que confirma que os resgates parciais realizados no ano-calendário 2017 envolveram recursos acumulados há vários anos, já afetados pela variação das quotas do fundo de investimentos (FIE) no qual são aplicados os recursos das provisões matemáticas dos benefícios a conceder (doc. 4).

Assim, a DRJ somente tratou da matéria da reserva previdenciária para contrapor argumentos trazidos na Impugnação.

A decisão recorrida não manteve a autuação com base em fundamentos não elencados pelo TVF e, portanto, não incorreu na mudança de critério jurídico, vedado pelo art. 146 do CTN.

Desse modo, a preliminar de nulidade deve ser rejeitada.

Quanto ao mérito, tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), reproduzo no presente voto, em parte, a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

O Ordenamento Jurídico Brasileiro, ao tratar da isenção de imposto de renda pessoa física sobre as contribuições pagas pelos empregadores relativas a programas de previdência privada, preceitua o seguinte:

Constituição Federal 1988 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. (...)

§ 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. (...)

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: (...)

VIII - as contribuições pagas pelos empregadores relativas a programas de previdência privada em favor de seus empregados e dirigentes; (...)

Lei Complementar nº 109/2001

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. (...)

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. (...)

Como se vê, o incentivo estatal que afasta a tributação está vinculado diretamente à instituição de planos de previdência complementar, os quais visam estimular a poupança interna, proporcionando ao trabalhador, ou a seu dependente, um determinado nível de renda futura e substitutiva/complementar da remuneração da atividade laboral, cujos benefícios previstos nos planos, via de regra, estão relacionados a ocorrência de eventos por sobrevivência, morte ou invalidez total ou permanente.

Em vista disso, os valores dos aportes feitos ao plano de previdência, denominados de contribuições, mesmo que estruturado na modalidade de contribuição variável, devem ter por objetivo a constituição de reservas, as quais uma vez investidas formarão a provisão matemática de benefícios a conceder.

Para fins tributários, não é porque o plano de previdência privada coletivo foi autorizado pelo órgão competente e foi celebrado contrato com entidade aberta de previdência complementar regularmente constituída que a autoridade fiscal está impedida de apurar se os aportes realizados pela Instituidora a título de contribuição para previdência privada se revestem realmente de caráter previdenciário ou se representam na realidade pagamento dissimulado de remuneração.

Nesse sentido, cabe citar o §4º do artigo 41 da Lei Complementar nº 109/2001:

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.

Quer dizer, no exercício das atividades de fiscalização tributária, é competente a autoridade fiscal para verificar, tendo em conta as circunstâncias do caso concreto, se os valores aportados pela empregadora/instituidora a título de contribuição para previdência privada não estão sendo utilizados como ferramenta de política remuneratória da empresa destinada a incentivar ou retribuir o trabalho.

É evidente que as contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar não podem servir de propósito para converter salário, gratificação, bônus ou prêmio em parcelas não submetidas à tributação das contribuições sociais previdenciárias e de imposto sobre a renda de pessoa física.

Nesse sentido, cabe citar os seguintes precedentes do CARF e CSRF:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR ABERTA. PLANO COLETIVO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO PREVIDENCIÁRIO. INSTRUMENTO REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA.

Os valores dos aportes a planos coletivos de previdência complementar em regime aberto, ainda que ofertado plano diferenciado a grupo ou categoria distinta de trabalhadores da empresa, não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, mas desde que não utilizados como instrumento de incentivo ao trabalho, concedidos a título de gratificação, bônus ou prêmio. A falta de comprovação do propósito previdenciário do plano, que deve destinar-se à formação de reservas para garantia dos benefícios contratados, implica a tributação das contribuições efetuadas pela empresa instituidora ao plano de previdência privada aberta. (...) (CARF, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, Acórdão nº 2401-004.776, Redator Designado Cleberson Alex Friess, Sessão de 09/05/2017)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 DOCUMENTO VALIDADO EM 10/11/2023 15:10:10 PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. CONCEDIDA A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Integram a remuneração e se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária os aportes de contribuições a planos de previdência privada complementar, no caso de não restar comprovado o caráter previdenciário destas contribuições. (...) (CARF, 2ª Turma da CSRF, Acórdão 9202-007.559, Relatora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, sessão de 25/02/2019)

No presente caso, em que pesem as alegações apresentadas pelo Impugnante, observa-se que os aportes realizados pelo Banco Bradesco SA no seu plano de previdência privada a título de “Contribuição Suplementar Mensal da Instituidora” não foram destinados à formação de reserva previdenciária, caracterizando-se como parcelas de natureza remuneratória, sujeitas à incidência de imposto sobre a renda de pessoa física.

Como prova disso, cabe transcrever o seguinte trecho do Relatório Fiscal, onde a autoridade lançadora descreve uma série de evidências fáticas que, quando analisadas em conjunto, não deixam dúvidas sobre o caráter remuneratório dos aportes realizados pelo Banco Bradesco SA no plano de previdência privada do Impugnante a título de “Contribuição Suplementar Mensal da Instituidora”: (...)

1. INTRODUÇÃO (...)

A abertura do procedimento fiscal junto ao fiscalizado teve como motivação a Representação Fiscal proveniente da Superintendência Regional da Receita Federal na 8ª Região Fiscal, em vista da constatação de remunerações pagas por

Empregador, dissimuladas em forma de aportes em previdência privada, durante o ano calendário de 2017.

Tais remunerações não foram objeto de retenção do imposto de Renda na Fonte pela fonte pagadora e não foram declaradas pelo fiscalizado em sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda, exercício 2018, ano-calendário 2017.

2. PROCEDIMENTO FISCAL 2.1. Termo de Início do Procedimento Fiscal, de 12/08/2022 Por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal, o fiscalizado foi intimado nos seguintes termos: (...), ficando o sujeito passivo INTIMADO a apresentar, EM 20 DIAS A CONTAR DA DATA DE CIÊNCIA DESTA INTIMAÇÃO, o que se discrimina abaixo:

A Receita Federal do Brasil possui informações que o contribuinte possuía vínculo de trabalho com o Banco Bradesco S/A, CNPJ 60.746.948/0001-12, no ano de 2017 e que o empregador ofereceu ao mesmo um plano de previdência privada complementar, do tipo PGBL- Plano Gerador de Benefícios Livres. No plano de previdência citado está previsto que o empregador efetuará contribuição suplementar mensal para alguns participantes, entre os quais o sujeito passivo está incluído, a qual corresponderá a um valor compreendido entre 0,5 (cinco décimos)

e 4 (quatro) vezes o Salário Base mensal do participante, sendo que os valores destas contribuições suplementares constam no anexo I.

O contrato previdenciário entre o Bradesco S/A e a companhia de seguros prevê que o saldo da conta suplementar mensal INSTITUIDORA será integrado à Provisão Matemática de Benefícios a Conceder do Participante independentemente do término do vínculo e do tempo de vinculação ao plano. Estas contribuições suplementares possuem natureza salarial e como tal devem ser informadas na Declaração Anual de Ajuste do Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF. O empregador não informou estes valores em DIRF (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte).

DOCUMENTOS A SEREM APRESENTADOS (...)

Anexo I do Termo de Início de Procedimento Fiscal

2.2. Conclusões da análise Documental PROCESSO 13136.724652/2022-63 Em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal o fiscalizado declarou que não informou os valores das Contribuições Mensais da empresa em sua DIRPF _ Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, constantes do anexo I acima, por considerar que não constituem rendimentos tributáveis nos seguintes termos: "A esse respeito, cumpre esclarecer que os aportes patronais efetuados às contas de previdência complementar aberta coletiva, realizadas na forma prevista em contrato e regulamento, de acordo com as normas emitidas pelas entidades reguladoras, não constituem rendimentos disponibilizados aos funcionários pelos participantes, que serão futuramente resgatados e, a partir deste momento, oferecidos à tributação pelo IRPF."

O fiscalizado declarou também que valores que tenham sido recebidos e que estão disponíveis ao contribuinte, decorrentes de resgates e/ou rendimentos do plano de previdência referentes a anos anteriores, bem como os demais rendimentos recebidos por ele em razão do vínculo empregatício com o Banco Bradesco foram devidamente declarados na ficha de rendimentos tributáveis da DIRPF apresentada à Receita Federal para o ano calendário de 2017, conforme informações constantes nos informes de rendimentos recebidos pelo contribuinte diretamente do Banco Bradesco.

Foi apresentado ainda um documento denominado "PLANO DE PREVIDÊNCIA DA ORGANIZAÇÃO BRADESCO – PROPOSTA DE INSCRIÇÃO (PGBL)/PROPOSTA DE ADESÃO (VGBL)", doravante chamado de "proposta de inscrição" onde estão previstos os seguintes benefícios e contribuições:

Na proposta de inscrição não estão previstos os aportes suplementares do empregador incluídos no anexo I do termo de início de procedimento fiscal, que corresponderam de 71,79% a 143,59% do valor do salário mensal do sujeito passivo e para as quais não há uma contribuição correspondente, por parte do participante.

Os aportes suplementares possuem natureza salarial e são base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física e como tal deveriam ter sido declarados como rendimentos tributáveis na DIRPF do exercício 2018, ano calendário 2017, o que não ocorreu, por este motivo o imposto de renda incidente sobre os aportes suplementares foi lançado de ofício neste auto de infração.

No item 3 abaixo, Infrações Apuradas, constam os detalhes e fundamentações que comprovam a natureza salarial dos aportes suplementares.

3. INFRAÇÕES APURADAS 3.1. Da Remuneração por meio de aportes suplementares em Previdência Privada Preceitua a Constituição Federal em seu artigo 202:

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 nº20, de 1998)

§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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº20, 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 nº20, de 1998)

A regulação do regime de previdência privada adveio com a Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, a qual dispõe:

CAPÍTULO I INTRODUÇÃO 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.

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. (...)

CAPITULO II DOS PLANOS DE BENEFÍCIOS Seção I Disposições Comuns (...)

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; 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. (...)

Seção III Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas 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. (...)

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. (...)

As normas emitidas pela Superintendência de Seguros Privados (Susep), órgão responsável pelo controle e fiscalização das entidades de previdência privada aberta, estabeleceram regras e critérios complementares em relação aos planos de previdência. A título de exemplo, reproduz-se dispositivo da Circular Susep nº 338, de 30 de janeiro de 2007:

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.

Depreende-se da leitura dos dispositivos constitucionais e legais acima transcritos que as contribuições feitas pelo empregador a título de previdência privada não têm natureza remuneratória somente quando possuem caráter previdenciário, ou seja, quando têm por finalidade garantir o benefício previsto no respectivo plano.

O sistema de remuneração variável é comumente utilizado pelas empresas tanto com a finalidade de incentivos, visando contribuir para melhorar o desempenho de seus profissionais, atrelando esta remuneração ao sucesso do negócio ou desempenho de cada área, como também como forma de planejamento tributário.

Destacam-se dentre as atuais formas de remuneração variável, dentre outras, a participação nos lucros, as stock options e os aportes em planos de previdência privada.

Dessa forma, é importante analisarmos detalhadamente a natureza e motivação das contribuições pagas pela empresa a programas de previdência privada complementar em benefício de seus trabalhadores, principalmente no que tange às chamadas contribuições ou aportes voluntários, suplementares ou extraordinários, uma vez que podem mascarar o pagamento de prêmio, bonificação, ou qualquer que seja a nomenclatura de parcela remuneratória que, como tal, está sujeita à tributação do imposto de renda.

Dentre os planos de previdência privada complementar da empresa, foi apresentado o Plano Gerador de Benefício Livre PGBL, cujas contribuições suplementares feitas pela empresa, por terem natureza remuneratória, são objeto do presente lançamento tributário, pelas razões que explicitaremos a seguir.

A partir de 01 de outubro de 2014, passou a vigorar o Contrato Previdenciário — PGBL -Programa de Previdência Complementar da Bradesco Seguros S.A, celebrado entre a Bradesco Vida e Previdência S/A e o Banco Bradesco S.A (doravante denominado Contrato Previdenciário de 10/2014). Destacaremos a seguir trechos do contrato em tela que julgamos mais relevantes para continuidade de nossa análise, com grifos nossos:

Cláusula Segunda - Das Definições (...)

2.1.28. Resgate - direito garantido aos Participantes e Beneficiários de, durante o Período de Diferimento e na forma regulamentada, retirar os recursos da Provisão Matemática de Benefícios a Conceder.

Salário Base - verbas fixas da remuneração mensal e/ ou pró-labore recebidos pelo Participante da INSTITUIDORA sobre as quais incidirão as contribuições para custeio dos benefícios previstos neste Plano. Não serão consideradas como Salário Base quaisquer parcelas variáveis, abonos, auxílios ou quaisquer outras parcelas de natureza indenizatória. (...)

2.1.32. Vesting - conjunto de cláusulas constantes deste Contrato a que o Participante, tendo expresso e prévio conhecimento de suas disposições, está obrigado a cumprir para que lhe possam ser oferecidos e postos a sua disposição os recursos da provisão decorrentes das contribuições pagas pela Instituidora para custeio da cobertura por sobrevivência. (...)

Cláusula Quarta - Dos Participantes 4.1. Da Inscrição 4.1.1. Todos os empregados e dirigentes que estiverem recebendo remuneração da INSTITUIDORA poderão inscrever-se como Participantes do Plano. (...)

Cláusula Quinta - Do Custeio do Plano (...)

5.1. Contribuições do Participante 5.1-1. Contribuição Básica do Participante - contribuição mensal para custeio do benefício complementar de Aposentadoria de valor equivalente a 4% (quatro por cento) do Salário Base mensal do Participante. (...)

5.1.2- Contribuição Voluntária/Adicional - O Participante poderá realizar Contribuições Voluntárias e Adicionais de valor e periodicidade por ele livremente definidos, mediante comunicado por escrito à COMPANHIA com antecedência mínima de 30 (trinta) dias.

5.1.3. Contribuição Suplementar Mensal - O Participante que exerce cargo de Presidente do Conselho, Conselheiro, Diretor Estatutário, Diretor Regional, Documento de 43 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no

endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP19.0126.14241.1SBK. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

Superintendente Executivo e Gerente Regional da INSTITUIDORA efetuará Contribuição Suplementar Mensal de Participante, de periodicidade mensal e valor correspondente a um percentual de 5% a 10% do Salário Base. (...)

5.2. Contribuições da INSTITUIDORA (...)

5.2.1. Contribuição Básica da INSTITUIDORA - contribuição mensal para o custeio do Benefício complementar de Aposentadoria de valor equivalente a 5,0% (cinco por cento) do Salário Base mensal pago ao Participante, contribuição essa paga somente no PGBL, em contrapartida à Contribuição Básica do Participante neste PGBL (...).

Contribuição de Risco - contribuição mensal para custeio dos benefícios de risco, de valor equivalente a 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) do salário Base Mensal de cada Participante da data de início de vigência deste Contrato (...).

5-2-3- Contribuição Suplementar Mensal de INSTITUIDORA - a INSTITUIDORA efetuará contribuição suplementar mensal para os Participantes referidos no item 5.1.3 desta Cláusula. A Contribuição Suplementar Mensal da INSTITUIDORA corresponderá a um valor compreendido entre 0,5 (cinco décimos) e 4 (quatro) vezes o Salário Base mensal do Participante referido no item 5.1.3 desta Cláusula.

O múltiplo de salário para a realização da Contribuição Suplementar Mensal de INSTITUIDORA será definido semestralmente e aplicado para o semestre imediatamente posterior, sendo único o múltiplo de salário para os Participantes pertencentes a uma mesma categoria e/ou cargo. (...)

Cláusula Sétima - Do Resgate 7.1. Nos termos da legislação vigente e do Regulamento do Plano aprovado pela SUSEP, é assegurado ao Participante o direito de, a partir do 60º (sexagésimo) dia contado de sua inscrição no Plano, resgatar parte ou totalidade do saldo da sua Provisão Matemática de Benefícios a Conceder, observando-se, ainda, as disposições deste Contrato. (...)

7.6. A eventual disponibilização das Contribuições realizadas pela INSTITUIDORA ao Participante observará as disposições da Cláusula Nona, que trata do Vesting, sujeito ainda ao cumprimento dos prazos de carência mínimos determinados pela legislação em vigor. 7.7. Para fins do disposto no item 7.6, o prazo de carência para resgate das contribuições da INSTITUIDORA pelo Participante é de um ano civil contado a partir de 10 de janeiro do ano subsequente ao da realização da referida contribuição. Os prazos previstos nesta Cláusula serão automaticamente alterados no caso de modificação específica nas normas baixadas pelo CNSP ou pela SUSEP.

Cláusula Oitava - Da Portabilidade 8.1- Nos termos da legislação vigente e do Regulamento do Plano aprovado pela SUSEP, é assegurado ao Participante o direito de, a partir do 60º (sexagésimo) dia contado de sua inscrição no Plano, solicitar a Portabilidade total ou parcial do saldo da sua Provisão Matemática de Benefícios a Conceder, observando-se, ainda, as disposições deste Contrato. (...)

8.5. A portabilidade dos saldos de contas constituídos pelas contribuições realizadas pela INSTITUIDORA observará as condições da Cláusula Nona, que trata do Vesting e os prazos de carência determinados pela legislação em vigor.

(...)

Cláusula Nona - Das condições de Vesting 9.1. Nos casos de término do vínculo empregatício ou diretivo com a INSTITUIDORA antes da elegibilidade ao Benefício Complementar, o saldo da Conta de Provisão Total do Participante -Parte Básica Instituidora passa a integrar a Provisão Matemática de Benefícios a Conceder do Participante de acordo com o tempo de vinculação a este Plano e a tabela a seguir:

9.1.1. O saldo da Conta Suplementar Mensal INSTITUIDORA será integrado à Provisão Matemática de Benefícios a Conceder do Participante independentemente do término do vínculo e do tempo de vinculação ao Plano.

9.2. Nos termos da legislação em vigor e do Regulamento do Plano aprovado pela SUSEP, o saldo da Conta de Provisão do Participante - Parte Básica Instituidora a que fizer jus o Participante poderá ser objeto de Resgate ou Portabilidade, observados os prazos de carência aplicáveis.

Com relação à Contribuição Básica do Participante, Contribuição Básica da Instituidora e Contribuição de Risco, destacadas acima, por serem extensíveis a todos os empregados e dirigentes; por terem aportes condizentes e equilibrados e não apresentarem características de incentivo ao trabalho ou de premiação e, portanto, não terem natureza remuneratória, não foram objeto de autuação.

Também não são objeto de autuação a Contribuição Voluntária/Adicional do Participante e a Contribuição Suplementar Mensal do Participante, uma vez que correspondem à aportes realizados exclusivamente às expensas do trabalhador elegível.

Por sua vez, a Contribuição Suplementar Mensal de INSTITUIDORA, doravante também denominada aporte suplementar da empresa ou aporte patronal suplementar, por constituir nítido privilégio concedido a uma pequena parcela de trabalhadores com caráter remuneratório, como veremos, está sendo objeto de autuação.

O aporte suplementar da empresa, sob análise, possui um certo regramento quanto à periodicidade, que é mensal, e quanto ao seu montante, correspondendo a um valor compreendido entre 50% e 400% do salário base mensal do participante, ressaltando que só fazem jus a esse aporte suplementar o

presidente do Conselho, conselheiro, diretores estatutários, diretores regionais, superintendentes executivos e gerentes regionais, conforme disposto no item 5.2.3 da Cláusula Quinta do Contrato Previdenciário de 10/2014.

Enquanto os valores das contribuições básicas realizadas pela empresa nas contas dos demais empregados são correspondentes a 5% do salário base mensal dos participantes; as contribuições suplementares efetuadas pela empresa em contas de seletos participantes podem corresponder a 400% de seu salário base mensal, o que só reforça a natureza remuneratória das contribuições suplementares patronais. Em 2017 os valores dos aportes suplementares da empresa, para o sujeito passivo, variaram entre 71,79% e 143,59%, ou seja, o beneficiário do aporte suplementar recebeu valores que suplantam o seu salário mensal como pode ser observado no Demonstrativo -Aporte Suplementar x Salário Base, abaixo.

Percebe-se claramente que, na realidade, os aportes patronais suplementares nada mais são do que instrumento de premiação/ gratificação/ bonificação ou qualquer que seja a sua nomenclatura, travestido de previdência privada, com nítido caráter retributivo. O fiscalizado recebeu mensalmente valor superior ao seu próprio salário base. É evidente que o mesmo não está prestando serviços à empresa por conta do salário "oficial" pelo qual foi contratado. Ademais, quando a suposta "previdência complementar" paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário base contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de remuneração.

O art. 457 da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT) estabelece que integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. Em regra, as contraprestações em razão do contrato de trabalho ostentam natureza salarial. Esta natureza, em alguns casos, pode ser excepcionada pelo legislador, como no caso da previdência privada. Todavia, para que seja afastada a regra geral é mister do empregador seguir rigorosamente os requisitos estipulados em lei, o que não se sucedeu no presente caso.

De outra parte, o caput do art. 202 da Constituição é expresso no sentido de que regime de previdência privada de caráter complementar é baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, ou seja, não se trata de mera aplicação financeira, mas de aportes de recursos destinados a preservar os rendimentos de seus participantes ou dependentes por ocasião da aposentadoria ou morte ou, ao menos, a minorar as perdas que decorrem desses eventos.

Verifica-se também a adoção de critérios discricionários e dependentes exclusivamente da vontade do empregador, no que se refere aos aportes suplementares da empresa. A cada semestre o múltiplo de salário para o cálculo do valor da contribuição suplementar da empresa é definido unilateralmente e é aplicado no semestre posterior. Ora, assim, a empresa tem uma grande margem

de manobra para remunerar os seus diretores estatutários e superintendentes executivos de acordo com o seu desempenho. Portanto, a natureza remuneratória dos valores dos aportes suplementares da empresa fica evidenciada quando se nota que os valores das "contribuições" são definidos e alterados pelo empregador de forma unilateral e com base em critérios subjetivos e discricionários, não constantes do Contrato Previdenciário de 10/2014 e, dessa forma, não conhecidos pelos participantes, sabendo-se apenas que podem variar entre 50% a 400% do salário base mensal do participante.

Além disso, enquanto a contribuição básica da empresa somente é paga em contrapartida à contribuição básica do participante (ver item 5.2.1. do Contrato Previdenciário de 10/2014), não há tal exigência prevista para a contribuição suplementar da empresa. O participante "agraciado" com a contribuição suplementar da empresa goza ainda de outras vantagens, como por exemplo, faz jus ao recebimento dos valores dos aportes suplementares patronais, independentemente do término do vínculo e do tempo de vinculação ao plano, ou seja, não estão sujeitos ao vesting tratado na Cláusula Nona do Contrato Previdenciário de 10/2014, podendo resgatar qualquer valor em qualquer tempo, desde que observada a legislação em vigor e prazos de carência do plano, o que não ocorre com os demais aportes patronais (contribuição básica da instituidora) extensíveis a todos os empregados e dirigentes.

O direito ao resgate dos aportes suplementares da empresa da forma como está estipulado, garante que tais valores sempre integrem o patrimônio dos participantes beneficiados sem qualquer condição, que, reprisa-se, são apenas o presidente do Conselho, conselheiro, diretores estatutários, diretores regionais, superintendentes executivos e gerentes regionais, conforme disposto no item 5.2.3 da Cláusula Quinta do Contrato Previdenciário de 10/2014. O que não ocorre com os demais participantes, que só possuem um eventual direito às contribuições realizadas pela empresa (que corresponderia aos valores da contribuição básica feita pela empresa na conta individual de cada um deles), nos casos de término do vínculo, resgate ou portabilidade, se observadas as condições de vesting previstas na Cláusula Nona do Contrato Previdenciário de 10/2014 (os seguintes itens do Contrato demonstram isso: 4.2.2 - Perda do vínculo; 7.6 - Resgate e 8.5 - Portabilidade).

No caso concreto, o empregador ao efetuar aporte suplementar, com base em decisão unilateral, para uma pequena parte do seu quadro funcional, em uma ordem de grandeza incompatível com a regra geral do plano (a regra da contribuição básica patronal), deixa clara a finalidade do mesmo em remunerar alguns dos seus trabalhadores.

Como visto, os empregados e diretores favorecidos com os pagamentos a título de previdência "suplementar", objeto das autuações, ao contrário do que prevê o plano de previdência privada que atende a todos os segurados remunerados pela empresa, podem resgatar, inclusive os valores versados pelo empregador.

A liquidez conferida, em favor desse grupo de empregados beneficiado com o plano de previdência suplementar relativamente aos valores significativos versados pela empresa (se comparados com a remuneração desses trabalhadores) reforça o caráter remuneratório desses aportes.

Aceitar que as contribuições suplementares efetuadas pela empresa não tenham natureza remuneratória, apenas por assim constarem do Contrato Previdenciário de 2014, sem atender aos demais ditames legais, é aceitar o formalismo em detrimento da materialidade dos fatos, é afastar a finalidade da lei, bem como possibilitar a prática de fraudes. Isso porque bastaria a uma empresa que pretende dar um prêmio, bonificação ou qualquer parcela de remuneração a seu trabalhador efetuar aporte suplementar ou extraordinário em seu benefício. Dessa forma, esse empregador conseguiria, com facilidade, negar a integração remuneratória da parcela.

Percebe-se claramente, com relação à contribuição básica, há um equilíbrio entre os valores dos aportes feitos pelos participantes e os valores dos aportes patronais respectivos; o que não ocorre com a contribuição suplementar, para a qual a contribuição do participante é imensamente menor do que a contribuição patronal.

Da leitura combinada das Cláusulas Sétima e Nona do Contrato Previdenciário de 10/2014, verifica-se que:

a) Os participantes (empregados e dirigentes) do banco, via de regra, só podem resgatar valor equivalente ao saldo formado exclusivamente pelas contribuições que eles próprios, como participantes, fazem ao plano. A eventual disponibilização, para resgate, das contribuições patronais básicas, realizadas pelo banco a cada participante, só ocorrerá se atendidas as condições do Vesting. Ou seja, o regramento geral é o de que o saldo formado pelos aportes patronais somente integra o valor de resgate se determinadas condições forem atendidas.

b) Por outro lado, como exceção ao regramento geral acerca do resgate o saldo da Conta Suplementar Mensal Instituidora, ou seja, aquela que recebe os aportes patronais suplementares destinados apenas a um grupo seletivo de pessoas beneficiárias (dirigentes), podem ser resgatados, independentemente do término do vínculo e do tempo de vinculação ao plano, isto é, não se submetem às condições do Vesting. Observa-se, portanto, que os beneficiários dos aportes suplementares da empresa, quais sejam, membros do Conselho, diretores, superintendentes e gerentes regionais, podem resgatar qualquer valor, em qualquer momento, somente observada a legislação em vigor e prazos de carência do plano. Até na hipótese deste beneficiário pedir o desligamento da empresa terá o direito de resgatar o saldo de sua conta - Parte Participante e Parte Instituidora, a qualquer tempo.

O direito ao resgate dos valores dos aportes suplementares patronais, conferido aos participantes elegíveis a tais aportes, da forma como está estipulado é uma forma do Banco Bradesco garantir ao beneficiário que o valor do aporte

suplementar patronal efetuado pelo banco em sua Conta Reserva, imediatamente integre o patrimônio do beneficiário sem qualquer condição, pois os aportes estão inseridos na política remuneratória do empregador.

Por fim, cabe ressaltar que o valor probatório das formas é relativo no Direito Tributário, onde também tem aplicação, assim como em outros ramos jurídicos, o princípio da primazia da realidade. Por conseguinte, se a autoridade fiscal constatar que a situação concreta diverge da roupagem dos ajustes formais, deverá desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, nos termos do art. 116, § único, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Vale dizer, as supostas relações contratuais entre os envolvidos, em tese, poderão até ser invocadas pelas partes como válidas em outras searas, mas jamais poderão ser opostas à Administração Tributária, pois que ineficazes para impedir a ocorrência do fato gerador e para eximir os sujeitos passivos da responsabilidade por tributos.

Nada mais a relatar sobre a pertinência do lançamento de ofício, cujos detalhes cuidaremos a partir do próximo tópico.

4. LANÇAMENTO DE OFÍCIO Diante de todo o exposto, os valores correspondentes aos aportes suplementares da empresa realizados com base no Contrato Previdenciário de 10/2014, afastam-se da natureza de previdência complementar, caracterizando-se claramente como de natureza remuneratória como demonstrado.

Dado o caráter remuneratório dos aportes suplementares realizados pela empresa e em razão de não ter havido a retenção do Imposto de Renda na Fonte (IRF) sobre tais aportes, bem como não terem sido declarados pelo fiscalizado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda, exercício 2018-ano calendário 2017, procede-se à constituição de ofício do crédito tributário decorrente dos valores omitidos, conforme quadro abaixo, cujas bases de cálculo foram transportadas para o auto de infração.

Como se vê, da análise do contrato assinado entre a Bradesco Vida e Previdência S.A.

e o Banco Bradesco S.A. (Instituidora), que trata do “Programa de Previdência Complementar do Banco Bradesco S.A.” (fls. 43 a 67), observa-se que existem disposições contratuais significativamente distintas para tratar da “Contribuição Suplementar Mensal da Instituidora”, que é prevista apenas para os participantes que exercem cargo de Presidente do Conselho, Conselheiro, Diretor Estatutário, Diretor Regional, Superintendente Executivo e Gerente Regional da Instituidora, e para tratar da “Contribuição Básica da Instituidora”, que é prevista para todos os empregados e dirigentes da Instituidora participantes do referido Programa de Previdência Complementar.

A “Contribuição Básica da Instituidora”, extensiva a todos os participantes do Programa de Previdência Complementar empregados e dirigentes da Instituidora, equivale a 5% do salário base mensal pago ao participante, o que é compatível com o que se observa usualmente quanto à delimitação e ao nível financeiro de contribuições em planos de previdência coletivos para fins de concessão de benefícios futuros.

Já a “Contribuição Básica do Participante”, equivale a 4% do seu salário base mensal, o que também é compatível com o que se observa usualmente nos planos de previdência coletivos, pois corresponde a contribuição muito próxima da “Contribuição Básica da Instituidora”.

No caso da “Contribuição Suplementar Mensal da Instituidora”, porém, a Instituidora (Banco Bradesco S.A.) define valor entre 0,5 (cinco décimos) a 4 (quatro) vezes o salário base mensal do participante de forma totalmente discricionária e unilateral, sem que nenhum critério de definição do múltiplo esteja previamente estabelecido em contrato.

Cabe ressaltar que a existência de contornos objetivos para a definição das contribuições para previdência privada custeadas pelo Instituidor é essencial para se evitar a criação de privilégios que acabam por desvirtuar tal instituto (da previdência privada), fazendo com que representem verdadeiros pagamentos de remuneração ou gratificação por trabalho prestado.

O fato de estar previsto no contrato que o múltiplo de salário será definido de maneira única para os participantes pertencentes a uma mesma categoria e/ou cargo, ao contrário do que alega o Impugnante, não afasta, por si só, a possibilidade da “Contribuição Suplementar Mensal da Instituidora” ser usada para dissimular remuneração, pois o pagamento de remuneração variável para o alto escalão de uma empresa pode estar vinculado, por exemplo, ao atingimento de percentuais de metas estabelecidas de forma específica por categoria ou cargo.

Observa-se, ainda, que o Impugnante não apresentou nenhum elemento de prova de que a definição do valor da “Contribuição Suplementar Mensal da Instituidora” estava baseada, concretamente, na formação de reservas mediante a adoção de critérios de caráter previdenciário.

A falta de um propósito previdenciário das “Contribuições Suplementares Mensais da Instituidora” ganha contornos quando o próprio Autuado aduz, em sua impugnação, que os aportes patronais substanciais em planos de previdência coletivos aos grupos de profissionais mais bem remunerados representam um importante atrativo à contratação ou à retenção de talentos.

A total desproporção da “Contribuição Suplementar” do participante (que corresponde, conforme contrato, a um percentual de 5% a 10% do salário base) com a “Contribuição Suplementar” da Instituidora, principalmente quando comparado com a proporção da “Contribuição Básica” do participante com a

“Contribuição Básica” da Instituidora, ao contrário do que defende o Impugnante, ajuda a comprovar o caráter remuneratório da “Contribuição Suplementar Mensal da Instituidora”, pois demonstra a existência de tratamento diferenciado que não encontra nenhum fundamento na seara da previdência complementar.

A explicação de que quanto maior for a remuneração do trabalhador mais próximo a tal valor devem ocorrer os aportes relativos à previdência complementar é frágil do ponto de vista previdenciário, não estando acompanhada dos dados matemáticos aplicados ao caso concreto.

Foge ao senso comum da realidade do sistema previdenciário brasileiro, um regime de contribuição previdenciária em que a empresa aporta, mensalmente, mais de 135% do salário base do participante ou mais de 90% da sua remuneração total como assevera o próprio Impugnante.

A convicção de que as “Contribuições Suplementares Mensais da Instituidora” têm natureza remuneratória e não caráter previdenciário, é reforçada de maneira contundente quando se observa as condições estabelecidas em contrato para o resgate delas.

Quanto ao resgate, também temos uma grande diferença entre as regras aplicáveis para as “Contribuições Básicas da Instituidora” e as “Contribuições Suplementares Mensais da Instituidora”. Importante ressaltar que em nenhum momento foi afirmado no lançamento que não é permitido o resgate. O que mais uma vez tornou-se relevante foi a existência de privilégio aos poucos beneficiários das “Contribuições Suplementares Mensais da Instituidora”, que tinham a possibilidade de as resgatá-las sem cumprir os requisitos de “vesting” previstos para o resgate das “Contribuições Básicas da Instituidora”.

Como já dito, para fins tributários, para que pagamentos de plano de previdência complementar não sejam caracterizados como de natureza remuneratória, deverão, necessariamente, ter por objetivo a formação de reservas garantidoras da implementação de benefícios.

Embora o artigo 27 da Lei Complementar nº 109/20011 assegure aos participantes de plano de benefício de entidade aberta o direito de resgate de recursos das reservas técnicas, provisões e fundos (total ou parcialmente), entendo que, para fins tributários, o resgate sistemático dos valores depositados para formação da reserva é mais um elemento que indica a natureza remuneratória dos pagamentos efetuados a título de “Contribuição Suplementar Mensal da Instituidora”.

Há que se considerar que a Lei Complementar nº 109/2001 liberou o resgate em razão de ser a adesão ao plano facultativa. Se o empregado pode, ou não, aderir ao plano, também pode decidir-se pelo resgate. Nisso não há nenhuma ilegalidade ou ilicitude.

Porém, para fins tributários, há que se levar em conta que o pagamento de plano de previdência privada, pelo empregador, é pagamento habitual sob a forma de

utilidade, que foi isentado da tributação. Assim sendo, forçoso apurar o objetivo da isenção concedida, e somente os pagamentos que visem atingir esse objetivo é que farão jus à isenção.

Resta claro que o objetivo da concessão da isenção foi incentivar a celebração de planos de previdência privada, por outras palavras, incentivar a formação de reservas que possibilitem a concessão futura de benefício.

Em razão do exposto, observa-se que não há que se falar em incidência de isenção sobre a “Contribuição Suplementar Mensal da Instituidora”, visto que a formação de reservas garantidoras dos benefícios é claramente inviável no que tange a ela.

Quer dizer, se os pagamentos efetuados a título de “Contribuição Suplementar Mensal da Instituidora” não se destinam a garantir a concessão de um benefício futuro, não se justifica que sejam os mesmos isentados da tributação.

A formação das reservas garantidoras do benefício é da essência dos planos de previdência privada, conforme se extrai da transcrição abaixo efetuada da Lei Complementar nº 109/2001:

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.(destacou-se)

Cabe ressaltar que é usual que, no tocante à parte do saldo constituído pelos aportes da instituidora, os planos coletivos estabeleçam cláusulas restritivas nas hipóteses de resgate total ou parcial, sem desligamento da empresa, ou da saída prematura do participante do plano de benefícios, com vedação à retirada desses valores pelos participantes. Tais restrições são justificáveis, dado o propósito previdenciário do plano.

E assim aconteceu no que tange à “Contribuição Básica da Instituidora”, extensível a todos os empregados e dirigentes da empresa. Nos casos de término do vínculo com o plano antes da elegibilidade ao Benefício Complementar, “o saldo da Conta de Provisão Total do Participante – Parte Básica Instituidora passa a integrar a Provisão Matemática de Benefícios a Conceder do Participante” de acordo com as condições de “Vesting”, que são previstas na tabela reproduzida abaixo que consta na cláusula 9.1. do contrato:

Em relação à “Contribuição Suplementar Mensal da Instituidora”, porém, foi dado regramento totalmente distinto, conforme a cláusula 9.1.1. do contrato, que é reproduzida abaixo:

9.1.1. O saldo da Conta Suplementar Mensal INSTITUIDORA será integrado à Provisão Matemática de Benefícios a Conceder do Participante independentemente do término do vínculo e do tempo de vinculação ao Plano.

É um contra-senso, portanto, asseverar que os aportes realizados a título de “Contribuição Suplementar Mensal da Instituidora” visavam propiciar uma complementação previdenciária. Restea evidente que tais aportes não atendem ao objetivo fixado no artigo 1º da Lei Complementar nº 109/2001 para o regime de previdência privada de caráter complementar: a constituição de reservas que garantam a concessão de benefício futuro.

Cabe ressaltar que, conforme demonstrado no extrato de fls. 187/188, o Impugnante, ainda em 2017, realizou a transferência de todos os valores que constavam como vinculados ao plano de previdência privada onde foram realizados os aportes a título de “Contribuição Suplementar Mensal da Instituidora”.

A toda a evidência, a “Contribuição Suplementar Mensal da Instituidora” demonstra tratamento diferenciado e privilegiado, que destoia do caráter previdenciário, em que o plano deve ser concebido para a constituição de reservas que garantam os benefícios contratados, representando, ao fim e ao cabo, um mecanismo engendrado pela Instituidora para pagamento de valores com natureza remuneratória.

Com efeito, em que pesem as alegações da impugnação, observa-se que as “Contribuições Suplementares Mensais da Instituidora” feitas em favor do PGBL do Contribuinte devem ser enquadradas como remuneração e, conseqüentemente, devem ser consideradas como rendimentos tributáveis recebidos pelo Contribuinte para fins de exigência de imposto sobre a renda de pessoa física.

Cabe ressaltar, por fim, que devido a caracterização de remuneração indireta, não há que se falar em afronta ao disposto no artigo 43 do Código Tributário Nacional, pois resta caracterizada a disponibilidade jurídica do rendimento tributável já no momento em que foram feitas as “Contribuições Suplementares Mensais da Instituidora”.

3. Multa de ofício de 75% A multa de ofício de 75% exigida juntamente com o imposto de renda pessoa física lançado encontra-se expressamente prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, in verbis:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007) (...)

Restea evidente, portanto, que não merece nenhum reparo a exigência de multa de ofício de 75% no auto de infração hostilizado, visto que as autoridades fiscais estão plenamente vinculadas a legislação tributária e que restou plenamente caracterizada situação prevista nos dispositivos legais transcritos acima.

Da mesma forma, observa-se que, por falta de previsão legal, deve ser indeferido o pedido de cancelamento da multa de ofício de 75% com fundamento no “princípio da equidade”.

O Impugnante pede também que seja aplicada ao presente caso a Súmula CARF nº 73 (Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício).

De fato, o novo § 13º do artigo 25 do Decreto nº 70.235/1972, que foi incluído pela Lei nº 14.689/2023, determina que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil devem observar as súmulas de jurisprudência publicadas pelo CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais).

Sucede que, ao analisar os acórdãos indicados como precedentes de tal Súmula CARF (Acórdão nº CSRF/04-00.409. de 12/12/2006 Acórdão nº CSRF/04-00.089, de 22/09/2005 Acórdão 10/08/2004 Acórdão nº CSRF/01-05.032, de 09/08/2004 Acórdão nº 2801-00.239. de 21/09/2009), constata-se que nenhum deles trata de caso como o presente, em que é demonstrado o pagamento de remuneração de forma dissimulada como contribuição da empregadora a plano de previdência complementar.

Já da análise da DIRPF do Impugnante relativa ao ano-calendário 2017, que consta às fls. 72 a 84, observa-se que o valor da remuneração recebida na forma de “Contribuição Suplementar Mensal da Instituidora” a plano de previdência privada do qual o Impugnante faz parte, não foi declarado nem mesmo no campo “Rendimentos Isentos e Não-Tributáveis”.

Ademais, cabe ressaltar que tal remuneração indireta não foi informada em nenhum campo do Comprovante de Rendimentos do Banco Bradesco S/A apresentado pelo Impugnante, nem mesmo nos campos destinados a rendimentos isentos/não tributáveis que são mencionados nos precedentes considerados na emissão da Súmula CARF nº 73.

Sendo assim, tendo em vista que o presente caso não se assemelha aos tratados nos acórdãos indicados como precedentes da Súmula CARF nº 73, entendo que não há que se falar em aplicação de tal Súmula CARF (nº 73).

4. Juros sobre a multa de ofício O Impugnante apresenta alegação no sentido de que, por força do disposto no artigo 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/1996, combinado com o artigo 3º do Código Tributário Nacional, não pode incidir juros sobre a multa de ofício.

Antes de apreciar tal alegação, cabe aqui uma digressão na Solução de Consulta nº 47, de 04 de maio de 2016, da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Receita Federal do Brasil, que trata especificamente da exigência de juros sobre a multa lançada de ofício:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 113. § 1º, 139 e 161; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 44 e 61, § 3º; Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, arts. 2º e 3º.

Relatório (...)

Fundamentos 5. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prevê algumas hipóteses de exigência de multa de ofício.

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

6. A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN), dispõe em seu art. 161 que devem ser acrescidos juros de mora ao crédito tributário não integralmente pago na sua data de vencimento:

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

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

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito." 7. O significado do termo crédito tributário consta no art. 139 do CTN, o qual o define como uma decorrência da obrigação principal. Já o § 1º do art. 113 esclarece que a obrigação principal objetiva ora o pagamento de um tributo, ora o pagamento de 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." 8. Percebe-se, assim, que a multa lançada de ofício constitui uma obrigação tributária principal, integrando efetivamente o crédito tributário. Como os juros de mora incidem sobre a totalidade do débito quando não há o adimplemento no prazo legal, não há como justificar a não incidência desses juros sobre o valor da multa de ofício.

9. Desse modo, diferentemente do que entende o consulente, o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não preconiza a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O referido dispositivo legal, ao tratar da incidência dos juros sobre o valor do débito, determina sua incidência também sobre a multa lançada de ofício, já que esta é parte integrante do débito. Além disso, os arts. 2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, ao tratarem desse tema, dispõem que a base de cálculo dos juros seria o valor originário do débito, explicitando que não faria parte desse valor originário apenas a multa de mora, a correção monetária, os próprios juros e o encargo legal previsto no Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, sem qualquer menção à multa de ofício.

Lei nº 9.430, de 1996 "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. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)" DL nº 1.736, de 1979 "Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão

de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fiação, e calculados sobre o valor originário.

Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978." Conclusão Diante dos fundamentos expostos, propõe-se solucionar a presente consulta, respondendo ao Consulente que incidem juros de mora sobre a multa lançada de ofício, com base nos arts. 113. § 1º, 139 e 161 do Código Tributário Nacional.

Como se vê, de acordo com o entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit (Coordenação-Geral de Tributação) nº 47, de 04 de maio de 2016, que este relator considera acertado e ao qual estão vinculadas todas as autoridades tributárias da Receita Federal do Brasil (artigo 7º, inciso I, da Portaria RFB nº 2217, de 19 de dezembro de 20142, e artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 20133), não há nenhum vício na cobrança de juros sobre a multa lançada de ofício, visto que tal exigência tem pleno embasamento em dispositivos legais.

Nesse sentido, cabe citar o seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL.

MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

DOCUMENTO VALIDADO EM 10/11/2023 15:10:10 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido. (STJ, AgRg no Recurso Especial nº 1.335.688 - PR (2012/0153773-0). Relator Ministro Benedito Gonçalves. Decisão: 04/12/2012. Dje de 10/12/2012).

Colhe-se do respectivo voto condutor:

[...] Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163:

‘... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento.

Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora

devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento”.

Ainda nesse diapasão, cabe citar a seguinte súmula do CARF e os seguintes precedentes das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Súmula CARF nº 108 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (CARF, Acórdão nº 9303-002.400, 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relator Conselheiro Joel Miyazaki, Sessão de 15/08/2013)

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (CARF, Acórdão nº 9101-001.863, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relator Conselheiro Valmir Sandri, Sessão de 30/01/2014)

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

O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo. Recurso especial negado. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região. (CARF, Acórdão nº 9202-001.806, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Conselheiro designado para o voto vencedor Elias Sampaio Freire, Sessão de 29/11/2011)

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

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

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

Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região.

Precedentes 2ª Turma da CSRF.

(CARF, Acórdão nº 9202-003.150, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relator Conselheiro Elias Sampaio Freire, Sessão de 27/04/2014)

Com efeito, em que pese a alegação apresentada pelo Impugnante, não há que se falar em nenhuma irregularidade no que tange a incidência de juros, a partir do vencimento do crédito lançado, sobre a multa de ofício, visto que a mesma encontra-se expressamente prevista em lei e que as autoridades tributárias estão plenamente vinculadas a legislação em vigor.

5. Intimações Antes de se analisar o pedido para que as intimações referentes ao presente processo sejam remetidas para o endereço dos advogados do Impugnante, cabe a transcrição dos seguintes dispositivos do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal; II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou,

se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - se por meio eletrônico: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013)

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (...)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Como se vê, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, em sede de processo administrativo fiscal, deve efetuar as intimações de uma das formas previstas nos incisos I, II e III, do caput do artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972. Ademais, quando resultar improfícua uma dessas formas, a intimação poderá ser feita por edital.

Destarte, deve ser indeferido o pedido para que as intimações sejam remetidas para o endereço dos advogados do Impugnante, já que tal forma de intimação não está prevista em nenhum dos incisos do caput do artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972.

Nesse sentido, cabe citar a Súmula do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) nº 110:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura