



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

Processo nº 16327.720471/2010-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.713 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2018
Matéria OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/10/2005 a 30/11/2005

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 99.

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

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocada), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 16327.720471/2010-75, em face do acórdão nº 16-41.496, julgado pela 11ª Turma da Delegacia Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SP1), em sessão realizada em 16 de outubro de 2012, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“DA AUTUAÇÃO

São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AI's) lavrados, pela fiscalização, contra a empresa retro identificada:

- *(1) AI DEBCAD n.º 37.320.9126, no montante de R\$ 6.563.393,09 (seis milhões, quinhentos e sessenta e três mil e trezentos e noventa e três reais e nove centavos), consolidado em 30/12/2010, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no artigo 22, incisos I e II, e parágrafo 1º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 10/2005 a 11/2005;*
- *(2) AI DEBCAD n.º 37.320.9134, no montante de R\$ 754.091,97 (setecentos e cinquenta e quatro mil e noventa e um reais e noventa e sete centavos), consolidado em 30/12/2010, referente a contribuições destinadas a terceiros – Salário-Educação e Incra – incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 10/2005 a 11/2005.*

Cabe observar que o presente processo administrativo contém os dois Autos de Infração acima identificados por tratarem de exigências de crédito tributário do mesmo sujeito passivo e que foram formalizadas com base nos mesmos elementos de prova.

O Relatório Fiscal, de fls. 29 a 35, comum aos dois AI's, em suma, traz as seguintes informações:

- *que houve o lançamento de contribuições incidentes sobre ABONO ÚNICO acordado na Convenção Coletiva de Trabalho firmada entre os Sindicatos representativos dos empregados e empregadores, apuradas no Banco Santander S/A – CNPJ 90.400.888/000142, e nos incorporados Banco Banespa S/A –*

CNPJ 61.411.633/000187 e Banco Meridional – CNPJ 33.517.640/000122,;

- *que as contribuições para a Seguridade Social têm sua base impositiva definida na Constituição Federal de 1988, a qual prevê, para as empresas, uma contribuição incidente sobre a folha de salários, nos termos do arts. 195 e 201, parágrafo 11;*
- *que a legislação previdenciária, ao definir a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, nos artigos 22 e 28 da Lei n.º 8.212/91, utilizou, para estabelecer o conceito de salário de contribuição, um critério amplo, classificando como remuneração todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados aos empregados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma;*
- *que, quando o legislador entendeu que determinada verba salarial devesse ser excluída do salário de contribuição, ele, expressamente por meio de lei, assim o fez;*
- *que a não incidência de contribuições, por ser exceção, deve ser expressa, nunca presumida, sendo que a exclusão de verbas remuneratórias da base de cálculo, das contribuições ora tratadas, somente pode ser feita por intermédio de lei;*
- *que a isenção se inclui nas modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, a legislação que dispõe o tema deve ser interpretada literalmente, conforme prevê o Código Tributário Nacional, em seu artigo 111, inciso I;*
- *que, em resumo, quaisquer rendimentos pagos, devidos ou creditados aos empregados pelos serviços prestados ao empregador ou ao tomador de serviços ou pelo tempo à disposição destes nos termos da lei, contrato, convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa e que não estejam compreendidos entre as exclusões legais previstas no § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91 integram o salário de contribuição para fins de custeio da Seguridade Social, devendo-se apenas verificar se os pagamentos efetuados, no caso em questão, estão ou não entre as exclusões legais;*
- *que, a partir da vigência da Medida Provisória (MP) n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, no que tange aos fatos geradores até novembro de 2008, a lavratura em casos de falta de recolhimento e de declaração inexata, caso em tela, deve ser realizada com a penalidade menos severa resultante da comparação entre a aplicação da multa de ofício estabelecida pelo inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (75%) e a soma da multa de mora prevista pela alínea “a” do inciso II do art. 35 da Lei n.º 8.212/91 (24%) com a multa prevista no inciso IV, §5º do art. 32 do mesmo diploma legal, aplicando-se a que for mais benéfica ao sujeito passivo, nos termos do art. 106 do CTN;*
- *que, no presente caso, em todas as competências, a penalidade anterior à publicação da MP n.º 449/2008 mostrou-se menos severa que a utilização da multa de lançamento de ofício (75%);*

- *que os valores ora autuados não foram declarados em GFIP (competências até 11/2008), sendo que, neste MPF, já foi lavrado o Auto de Infração de Obrigações Acessórias – AIOA n.º 37.174.8879, por esta omissão, no período apurado;*
- *que as alíquotas aplicadas encontram-se informadas, por competência, no Discriminativo do Débito – DD;*
- *que o crédito lançado (valor originário, juros, multa e correção monetária, quando houver) encontra-se fundamentado na legislação*

constante do anexo de Fundamentos Legais do Débito – FLD, bem como nos dispositivos legais citados no relatório. Constam, no presente processo digital, entre outros, os seguintes documentos relativos aos Autos de Infração: capas do Autos; RL – Relatório de Lançamentos; DD – Discriminativo do Débito; FLD – Fundamentos Legais do Débito; IPC – Instruções para o Contribuinte; Mandado de Procedimento Fiscal; Termos de Intimação Fiscal; Relatório de Vínculos; Recibo de Arquivos Entregues ao Contribuinte; e, TEPF – Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal; além de despacho de esclarecimento com a correlação correta dos DEBCAD's com os processos administrativos fiscais (PAF's).

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com as autuações, das quais foi cientificada em 31/12/2010 (fls. 09 e 19), a empresa apresentou, em 21/01/2011, a impugnação de fls. 508 a 549, com documentos anexos às fls. 550 a 655 (cópias de Procuração e Substabelecimento, de documentos de identificação das subscritoras da impugnação, de Atas de Reuniões e Assembléias, de comprovantes de pagamento de Guias da Previdência Social, de Guias de Depósitos Judiciais e Extrajudiciais, de documentos relativos a ação judicial – Processo n.º 2006.34.00.0378491 – Justiça Federal – Seção Judiciária de Brasília), fazendo um breve relato dos fatos, e deduzindo, em sua defesa, as alegações a seguir sintetizadas.

Dos fatos:

Afirma, aqui, a impugnante, que, de acordo com o entendimento da fiscalização, as contribuições a seguir enumeradas – (i) contribuição social devida pela empresa sobre as remunerações pagas aos seus empregados (cota patronal e adicional de 2,5%) (DEBCAD n.º 37.320.9126) ; (ii) contribuição ao RAT (DEBCAD n.º 37.320.9126) ; e (iii) contribuição destinada a terceiros (DEBCAD n.º 37.320.9134) – cumuladas com multa e juros, incidiriam sobre o Abono Único pago em outubro de 2005, pelo Banco Sudameris Brasil S/A, em decorrência da Convenção Coletiva de Trabalho 2005/2006.

Da decadência:

Defende, aqui, a empresa, que o crédito tributário consubstanciado nas autuações fiscais em tela teria sido

totalmente alcançado pela decadência, devendo, assim, ser reconhecida a sua extinção.

Entende que a cobrança dos créditos tributários relativos a períodos anteriores a 11/2005 (inclusive) seria ilegal, pois extintos pela decadência, nos termos dos artigos 150, §4º e 156, inciso V do Código Tributário Nacional, levando-se em consideração que (i) as contribuições objeto do lançamento fiscal se sujeitam ao chamado lançamento por homologação, cabendo ao contribuinte a declaração e antecipação do recolhimento, sob condição resolutória da posterior análise pelo Fisco; e, (ii) se referem ao período de outubro de 2005, tendo sido a autuação fiscal lavrada somente em 31/12/2010.

Segundo ela, a contagem do prazo decadencial não seria aquela prevista no artigo 173, inciso I do CTN, mas, sim, a prevista no seu artigo 150, § 4º.

Destaca que, mesmo que prevalecendo a tese de que somente nos casos em que houve “pagamento antecipado” aplicar-se-ia a norma contida no artigo 150, §4º do CTN, a verdade é que tal expediente estaria caracterizado no presente caso, tratando-se de instituição financeira contribuinte habitual das contribuições previdenciárias e sociais em geral, conforme os comprovantes anexos, afirmando, aqui, não ser necessária a demonstração de recolhimentos relativos a cada uma das rubricas adotadas contabilmente por ela, mas sim da existência de recolhimento das contribuições em análise, tão somente.

Para ela, ao ser desconsiderada a natureza dos pagamentos realizados a título de Abono Único para configurá-lo como Salário/Remuneração, a existência de pagamento deveria ser apurada em relação ao recolhimento de qualquer parcela de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração/salários dos trabalhadores, e não sobre cada um dos pagamentos realizados, que jamais foram considerados como tributáveis.

E conclui, então, que as autuações fiscais não poderiam prosperar, sob pena de ilegalidade.

Da ação judicial, da lavratura dos Autos de Infração e do depósito judicial:

Alega, aqui, a impugnante, que os presentes Autos de Infração teriam sido indevidamente lavrados, eis que os créditos tributários em discussão seriam objeto de questionamento judicial por ela, tendo sido integralmente depositados em juízo, fazendo referência ao Processo n.º 2006.34.00.0378491 – 2ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal.

Informa que, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, entre os quais estariam incluídas as contribuições sociais, quando o contribuinte, verificando a ocorrência do fato gerador, calcula o montante devido e realiza o depósito judicial, ele estaria constituindo o crédito tributário (auto-lançamento),

nos termos do artigo 150 do CTN, sendo desnecessário e indevido o lançamento de ofício por parte da autoridade fiscal.

Transcreve julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no sentido de que, nas hipóteses de depósito integral em juízo, não haveria a necessidade da lavratura de auto de infração pela autoridade fiscal.

Segundo ela, no presente caso, a Autoridade Fiscal teria se equivocado ao lavrar os autos de infração, sendo evidente a desnecessidade e a nulidade do lançamento objeto do presente processo, uma vez que ela já havia efetuado o depósito integral das contribuições exigidas, garantido os débitos em Juízo.

E conclui que o lançamento de ofício, realizado pela Autoridade Fiscal, para cobrança de valores que já haviam sido lançados pelo contribuinte, seria um ato administrativo desnecessário e que careceria de motivação, sendo, portanto, nulo, o que requer seja reconhecido, com o conseqüente cancelamento dos autos de infração.

Passa a discorrer, em seguida, a empresa, sobre a inexistência de renúncia à esfera administrativa.

Afirma que a interpretação dada ao disposto no artigo 38 da Lei n.º 6.830, de 22/09/1980, pelo ADN/COSIT n.º 03/96, no sentido de que a propositura de ação judicial pelo contribuinte, mesmo que anterior à autuação fiscal, implicaria renúncia à esfera administrativa, no seu entender, não seria a mais adequada.

Para ela, o legislador, no referido dispositivo legal, teria pretendido considerar apenas as hipóteses de interposição de medida judicial pelo contribuinte após a lavratura do auto de infração, para que ele, ou os seus efeitos, fossem desconsiderados, configurando situação diversa, não prevista em tal dispositivo, os casos em que a lavratura do auto de infração ocorre após o contribuinte ter ajuizado medida judicial para discutir a exigência de um determinado tributo que considera inconstitucional.

Entende que seria ilógica a presunção legal de desistência, pelo contribuinte, do processo administrativo, nos casos em que a propositura da medida judicial é anterior ao auto de infração, como é o caso em tela, uma vez que, nessas hipóteses, o contribuinte sequer poderia prever a possibilidade de uma autuação pela Fazenda Pública.

Segundo ela, somente nos casos de ingresso em juízo contra o próprio auto de infração, é que haveria renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa, não devendo tal entendimento ser aplicado quando o contribuinte, sem ter sido autuado, ingressa com ação judicial para a discussão de um determinado direito, visando ao não recolhimento ou à compensação de tributos, como de forma manifestamente ilegal determinaria o Ato Declaratório COSIT n.º 3/96.

Salienta que qualquer interpretação diversa das anteriormente apresentadas estaria ferindo os princípios constitucionais da ampla defesa e do direito de livre petição aos órgãos públicos.

Afirma, ainda, que todos os argumentos suscitados em relação ao parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80, se aplicariam igualmente ao disposto no parágrafo 2º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.737/79.

Relata, também, que, no processo judicial, se discutiria o direito em tese, mesmo porque a declaração de inconstitucionalidade de lei ou de ilegalidade de norma regulamentar seria apanágio do Poder Judiciário, e que, no processo administrativo, por outro lado, se examinaria a hipótese em concreto, desencadeada pela autuação fiscal, e os seus respectivos montantes, ou seja, o próprio título materializado da obrigação tributária.

Informa, ademais, que, no julgamento de uma ação judicial pode ocorrer de o processo ser extinto sem o julgamento do mérito, e que, nesse caso, o contribuinte estaria desprovido de um dever do Estado, que deve ser assegurado a todos: o da ampla defesa.

Defende que o Estado teria o dever de analisar e julgar as lides em que os contribuintes estão envolvidos, com independência entre as esferas administrativa e judicial.

E, afirmando não ter renunciado expressamente à via administrativa, requer que sejam apreciados todos os itens de sua impugnação relativos ao mérito.

Do abono único:

Sustenta, aqui, a empresa, a não incidência das contribuições previdenciárias sobre o abono único, e a sua natureza não-salarial.

Argumenta que, no caso, não se trataria de abono para pagamento por força do contrato de trabalho ou da prestação de serviços dos empregados integrantes da categoria profissional, mas de vantagem inserida na Convenção Coletiva de Trabalho 2005/2006 e a ela com exclusividade vinculada.

Informa que a jurisprudência e a mais abalizada doutrina seriam unânimes em reconhecer a existência de abonos não salariais, exatamente como aquele pago no presente caso, que não possuiria as características mínimas inerentes ao conceito de remuneração.

Faz menção aos artigos 195, inciso I, alínea “a”, e 201, parágrafo 11 da Constituição Federal, e ao artigo 22 da Lei nº 8.212/91, e alega que qualquer verba somente ensejaria o recolhimento de contribuições previdenciárias se, e somente se, (i) retribuisse (contraprestação) os serviços prestados (retributividade) ou (ii) fosse paga com habitualidade.

Com relação à retributividade, afirma que é o princípio pelo qual determinada verba, para ser considerada de natureza

remuneratória, deveria refletir uma contraprestação proporcional ao trabalho executado e à função desempenhada pelo empregado, e, no que diz respeito à habitualidade, faz alusão à motivação e periodicidade de realização do pagamento – para ela, só haveria habitualidade se um determinado pagamento decorresse de um mesmo fato (cíclico) do cotidiano do beneficiário ou acabasse, por outros motivos, por constituir uma expectativa positiva de recebimento por parte do beneficiário.

Assim, conclui que se determinado pagamento não está abarcado por características de retributividade e/ou habitualidade, não deveria o respectivo montante compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, porque se configuraria absolutamente alheio à respectiva hipótese de incidência.

Observa que, não obstante existam situações em que abono é a denominação atribuída a uma espécie de adiantamento ou compensação salarial concedido pelo empregador ao empregado, também existem situações em que não possuiu qualquer caráter retributivo, não se perfazendo em qualquer contraprestação pelo trabalho, sendo isto exatamente o que aconteceria no caso, relativo ao pagamento de abono único.

No que tange ao abono único em apreço, destaca que é pago: (i) uma única vez, na vigência da Convenção Coletiva de Trabalho; (ii) indiscriminadamente a todos os empregados ativos ou afastados de suas funções por motivo de doença, acidente do trabalho e licença maternidade; (iii) independentemente do cargo ou função desempenhada pelo beneficiário dentro da empresa; (iv) sem qualquer relação com o valor da remuneração/salário pago aos empregados em contraprestação ao trabalho por eles realizados (o valor é idêntico para todos); e, portanto, (v) de forma indiscutivelmente desvinculada do salário e de caráter eventual e transitório.

E, diante disso, traz as seguintes considerações: a) que o pagamento do abono único no caso em apreço não possuiria qualquer relação com os serviços prestados pelos empregados, porquanto sua causa decorreria de uma situação de fato diversa – a causa jurídica do pagamento do abono único seria, tão somente, o vínculo empregatício mantido entre o empregador e o empregado, e não os serviços prestados por este àquele, não havendo retributividade em tais pagamentos; b) que, confirmando o próprio adjetivo que caracteriza o referido abono (“único”), a Convenção Coletiva de Trabalho dos Bancários 2005/2006 dispõe que “será concedido um abono único na vigência da Convenção Coletiva de Trabalho 2005/2006, desvinculado do salário e de caráter excepcional e transitório”, não havendo habitualidade em tais pagamentos.

No sentido de corroborar o seu entendimento, colaciona julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) acerca do tema, e reitera que, considerando-se a ausência de retributividade, bem como

de habitualidade, no pagamento do abono único estabelecido pela Convenção Coletiva de Trabalho dos Bancários 2005/2006, não haveria que se falar na incidência de contribuições previdenciárias sobre tais pagamentos, tratando-se de verdadeira hipótese de não incidência.

Passa, então, à análise da hipótese descrita no art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7 da Lei n.º 8.212/91, “in verbis”: “Art. 28. (...) § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) e) as importâncias: (...) 7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;”.

E afirma que, considerando-se que, no presente caso, se estaria diante de um pagamento totalmente desprovido de natureza remuneratória, assim como de habitualidade, o dispositivo acima descrito trataria tão somente de confirmar a hipótese de não-incidência de contribuições previdenciárias sobre o abono único pago por ela.

Segundo ela, o pagamento de abono único, no caso, estaria enquadrado no item 7 da alínea “e”, do § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, se configurando em um gasto não habitual (é único) e expressamente desvinculado do salário por convenção coletiva.

Alega, ainda, que a suposta regra de isenção estabelecida no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, em verdade, teria sido indevidamente utilizada como meio para o irregular exercício da competência tributária residual da União para a instituição de novas hipóteses de incidência – referente a contribuições incidentes sobre verbas não remuneratórias – por via diversa da lei complementar exigida no art. 154, inciso I, da Constituição Federal, sendo evidente a sua inconstitucionalidade.

E entende que, diferentemente do que entendeu o Agente Fiscal, o fato de o pagamento do abono único feito por ela não se enquadrar em uma das hipóteses de isenção tributária jamais lhe permitiria automaticamente afirmar que os mesmos estariam sujeitos à tributação pelas contribuições previdenciárias.

Para ela, ao fundamentar a autuação fiscal na suposta inadequação do pagamento do abono único às supostas hipóteses de isenção previstas no art. 28 da Lei n.º 8.212/91, o Agente Fiscal teria ofendido o princípio da legalidade, e também desconsiderado o instituto da não-incidência tributária.

Sustenta, também, que haveria ilegalidade na inovação do Decreto n.º 3.048/99, afirmando que os decretos teriam como função precípua regulamentar e dar aplicabilidade às disposições normativas genéricas contidas na legislação, não podendo, portanto, limitar/condicionar o exercício de direitos ou mesmo impor deveres, sendo isto, no entanto, o que teria feito a alínea “j” do inciso V do § 9º do art. 214 do Decreto n.º 3.048/99, ao alhear a disposição contida no art. 28, § 9º, “e”, item 7 da Lei n.º 8.212/91, determinando que a desvinculação de

um ganho eventual ou de um abono dependesse de uma lei assim dispondo expressamente.

Ressalta que tal dispositivo teria inovado no mundo jurídico ao trazer uma exigência, um condicionamento, que o item 7 da alínea “e” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, não previa.

E, em resumo, conclui, então, a empresa, que, (i) seja pela não subsunção do fato à hipótese de incidência tributária da contribuição social, em razão da ausência dos requisitos de retributividade e/ou habitualidade, (ii) seja pelo preenchimento da hipótese de isenção estabelecida no item 7 da alínea “e” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, a contribuição social não incidiria sobre o pagamento do abono único estabelecido na Convenção Coletiva de Trabalho dos Bancários 2005/2006.

Da contribuição adicional de 2,5%:

Relata a impugnante que, no caso em exame, lhe teria sido imposta uma obrigação de contribuir para o custeio da Seguridade Social, através do adicional de 2,5% incidente sobre a folha de salários ou os valores pagos aos seus trabalhadores e prestadores de serviços, tendo havido uma diferenciação estabelecida pelo legislador entre os contribuintes, em virtude da atividade econômica exercida, fixando-se uma maior carga tributária para as instituições financeiras ou equiparadas.

Segundo ela, à luz do princípio da isonomia, bem como dos princípios informadores do custeio da Seguridade Social, todos estatuídos pela Constituição Federal, não se justificaria que apenas esta categoria de contribuintes (instituições financeiras e equiparadas) estivesse sujeita à incidência da contribuição previdenciária patronal acrescida da contribuição adicional à alíquota de 2,5%, enquanto usufruiria da mesma parcela de atuação do Estado na manutenção da Seguridade Social.

Defende que as regras excepcionais aplicáveis somente às instituições financeiras e equiparadas – artigo 3º, parágrafo 2º da Lei n.º 7.787/89 e artigo 22, parágrafo 1º da Lei n.º 8.212/91 – se encontrariam maculadas pelo vício da inconstitucionalidade.

Afirma que a constatação da doutrina seria unânime no sentido de que as normas que estabelecem alíquotas maiores para as instituições financeiras estariam discriminando estas sociedades apenas em razão da presunção de que estas desenvolveriam atividade mais “lucrativa” do que as demais, presunção essa que não justificaria a carga tributária mais onerosa.

Salienta que as normas atacadas acabaram estabelecendo diferenciação de tratamento para as instituições financeiras e equiparadas baseadas unicamente na atividade por elas desenvolvida, o que não representaria critério juridicamente válido para basear a discriminação e implicaria ofensa ao princípio da isonomia.

Para ela, em homenagem ao princípio da retributividade, o correto seria tributar com a mesma alíquota todos os contribuintes – aqueles que possuísem mais empregados e, portanto, maior folha de pagamento, pagariam mais tributo; mas, ainda que se admitisse a possibilidade de exigência das contribuições sociais em alíquotas diferenciadas, o critério eleito para tal discriminação deveria estar relacionado ao fato jurídico tributário que dá nascimento à obrigação – seria legítima tal cobrança se o legislador tivesse instituído a exigência da contribuição previdenciária patronal em alíquota mais gravosa para os contribuintes que possuísem maior número de empregados, o que não ocorreu no caso.

Entende que nunca poderia ter sido imposta aos contribuintes discriminação em razão da atividade econômica, tal como a que pretendeu o artigo 3º, parágrafo 2º da Lei nº 7.787/89 e o artigo 22, parágrafo 1º da Lei nº 8.212/91, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.876/99, sob pena de desrespeito aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, bem como da retributividade, transcrevendo julgados e mencionando que a mais abalizada doutrina seria unânime em considerar inconstitucional a exigência da contribuição adicional de 2,5%, prevista para as instituições financeiras e equiparadas.

Informa, ainda, que, como tentativa de “constitucionalizar” tal exigência, dando-lhe amparo na Magna Carta, foi editada a Emenda Constitucional nº 20/98, que acrescentou, ao artigo 195 da Constituição Federal, o parágrafo 9º, que dispõe: “as contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva da mão-de-obra”.

Alega, no entanto, que a Emenda Constitucional nº 20/98 não teria alcançado o propósito de tornar legítima a exigência da contribuição adicional no período posterior à sua edição, porque, nos termos do artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV da Constituição Federal, seria vedado ao poder constituinte derivado propor emenda constitucional tendente a abolir “cláusulas pétreas”, como são os direitos e garantias individuais e, entre eles, o princípio da isonomia previsto no artigo 5º, “caput” da Magna Carta.

Ressalta, no caso, que a cobrança da contribuição adicional de 2,5% permanece eivada do vício da inconstitucionalidade, apesar da edição da Emenda Constitucional nº 20/98, razão pela qual não seria devida por ela, não podendo prosperar a cobrança consubstanciada no auto de infração DEBCAD nº 37.320.9126.

E afirma que não busca, aqui, o reconhecimento da inconstitucionalidade de determinado dispositivo legal, mas, tão somente, o afastamento de sua aplicação ao presente caso, dada sua manifesta inconstitucionalidade.

Da multa e dos juros de mora:

Sustenta, aqui, a empresa, que a multa e os juros de mora imputados deveriam ser cancelados, uma vez que os valores supostamente devidos a título de contribuição social tiveram sua exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, II do CTN, por força do depósito judicial do montante integral supostamente devido, realizado nos autos da Ação Ordinária nº 2006.34.00.0378491.

Para ela, estando o crédito com a exigibilidade suspensa, restaria descaracterizada eventual mora no recolhimento do tributo, não havendo que se falar em descumprimento da obrigação tributária, ou inadimplência, passível de ser apenada pelo Fisco.

Por outro lado, entende que não haveria motivo legal que permitisse que a cobrança da multa de mora, caso fosse possível sua cobrança nestes autos, ocorresse na forma prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, não existindo justificativa legal capaz de fundamentar a onerosidade do percentual da multa de mora em razão do simples transcorrer do tempo ou em virtude da prática de determinados atos administrativos.

E afirma que a multa de mora eventualmente devida, o que se cogita apenas a título de argumentação, não poderia ser calculada de forma progressiva no tempo ou com base nos atos administrativos acima mencionados, sob pena de ilegalidade.

Aponta, ainda, que a cobrança da multa de mora progressiva no tempo (tal como estava prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91) teria sido revogada com a edição da Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, que, por meio do seu artigo 24, teria dado nova redação ao artigo 35 da Lei nº 8.212/91, o qual passou a fazer referência ao artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que, em seu parágrafo 2º, limitou o percentual de multa a 20% (vinte por cento).

E conclui, então, que a multa de mora exigida no presente caso não poderia ser superior a 20% (vinte por cento), sob pena de ilegalidade.

A seguir, alega que, ainda que se entenda correta a incidência de multa no presente caso, os juros calculados com base na taxa SELIC não poderiam ser exigidos sobre as multas lançadas, por absoluta ausência de previsão legal.

Menciona que o artigo 13 da Lei 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remeteria ao artigo 84 da Lei 8.981/95, que, por sua vez, estabeleceria a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos.

Segundo ela, considerando que (i) multa não é tributo, e que (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 de ofício, que se verificaria no cálculo da RFB para atualização dos créditos tributários objeto do presente processo, desrespeitaria o princípio constitucional da

legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal, o que não pode ser admitido.

Para ela, ainda, não seria cabível a alegação de 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 autorizaria a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente, o que não é a hipótese dos autos.

E, ante o exposto, requer 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.

Da multa de ofício na responsabilidade tributária por sucessão: Defende, aqui, a impugnante, a impossibilidade do lançamento da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão.

Destaca, no caso, que não poderia ser mantida a multa de ofício exigida em razão de infrações supostamente cometidas por sua empresa incorporada – Banco Sudameris Brasil S/A.

Faz menção ao artigo 132 do Código Tributário Nacional, e alega que o sucessor responderia apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão, sendo que, com relação às multas, se deveria averiguar o momento em que tal penalidade teria sido constituída, para então atribuir-se ou não a responsabilidade ao incorporador.

Sustenta que a multa fiscal somente seria transferida ao sucessor se ela tivesse sido lançada antes do ato sucessório, hipótese em que a multa já integraria o passivo da empresa sucedida.

Relata que, no caso em questão, a multa teria sido lançada em 23/12/2010, enquanto que a incorporação do Banco Sudameris pelo Banco ABN Amro Real teria ocorrido em 31/08/2007, tendo sido este, por sua vez, incorporado por ela em 29/08/2008, não havendo que se manter a cobrança da multa punitiva dela, sucessora por incorporação.

Informa, ainda, que somente lhe poderiam ter sido imputadas as multas lançadas por meio do presente auto de infração acaso as respectivas infrações tivessem sido cometidas por empresas incorporadas cujos administradores fossem os mesmos que os seus ou, ao menos, que as incorporadas pertencessem ao seu grupo econômico, conforme a Súmula CARF nº 47, publicada no Diário Oficial da União em 09/12/2010.

Afirma, porém, que não é isso o que se verifica no presente caso: o Banco Sudameris Brasil S/A foi incorporado pelo Banco ABN AMRO Real S/A e, posteriormente, este o foi pelo Banco Santander Brasil S/A, todos eles instituições financeiras pertencentes a diferentes grupos econômicos, com administrações completamente distintas e independentes.

E conclui que, como a multa em apreço somente foi lançada após os eventos da incorporação, sobre fatos de responsabilidade exclusiva da empresa incorporada, não se poderia admitir a transferência dessas penalidades, também em função do seu caráter personalíssimo, razão pela qual aguarda a exoneração da multa de ofício lançada.

Do relatório de vínculos:

Discorre, aqui, a empresa, acerca da incorreta identificação dos responsáveis pelo pagamento das contribuições previdenciárias supostamente devidas, alegando que a exigência jamais deveria prosperar em face dos seus representantes legais.

Menciona que, conforme “Relatório de Vínculos” anexo ao auto de infração, a fiscalização, arbitrária e ilegalmente, pretenderia imputar responsabilidade solidária aos seus representantes legais, para o pagamento da contribuição social lançada, o que não pode aceitar.

Ressalta que não existiriam razões legais para que o lançamento fiscal indicasse como corresponsáveis pelo débito estas pessoas, haja vista não serem elas sujeitos passivos de qualquer obrigação tributária.

Segundo ela, as únicas hipóteses em que pessoas distintas do contribuinte poderiam ser responsabilizadas pelo cumprimento de obrigações tributárias (principal ou acessória) estão previstas nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, hipóteses estas que não ocorreram no caso presente.

Afirma, todavia, que, no presente caso, nunca se justificou a inclusão das pessoas elencadas no “Relatório de Vínculos”, mediante a caracterização de uma das hipóteses autorizadoras a tal expediente.

Para ela, o que fez a fiscalização foi partir da presunção de que as pessoas arroladas seriam responsáveis pelo pagamento do eventual crédito, esquecendo-se, porém, que as relações jurídico-tributárias não se pautariam por presunções, mas, sim, pela adequação do fato executado à norma legal vigente.

E conclui que, não havendo adequação do caso concreto às hipóteses dos artigos 134 e 135 do CTN, não há que se falar em responsabilização solidária, sob pena de se descambar às raías da ilegalidade e conseqüente inconstitucionalidade.

Aponta, ademais, que, de acordo com o artigo 13, parágrafo único da Lei n.º 8.620/93, a responsabilidade solidária dos diretores somente se daria quando provado pelo Fisco o inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa, sendo que tanto um como a outra jamais restaram configurados no presente caso.

Entende, ainda, não ser cabível a alegação de que a relação de corresponsáveis serviria tão somente para o eventual

ajuizamento de execução fiscal para a cobrança judicial dos valores supostamente devidos por ela, porque, independentemente do meio processual utilizado pelo Auditor Fiscal para aduzir sua pretensão creditória, a cobrança de quaisquer valores em face dos seus representantes legais estaria condicionada à ocorrência das hipóteses expressamente previstas na legislação tributária em vigor.

Salienta que apenas ela deveria ser imputada a responsabilidade pelo pagamento do crédito em questão, pois somente ela, neste momento processual, seria responsável pelo pagamento de contribuição eventualmente devida, requerendo que os representantes legais fossem expressamente excluídos do pólo passivo da obrigação tributária.

Do pedido:

Diante de todo o exposto, requer a impugnante:

- (i) que seja julgada procedente a sua impugnação, com o cancelamento integral dos autos de infração lavrados, seja pela decadência do direito de lançar o crédito, seja pelo reconhecimento, na espécie, de hipótese de não incidência das contribuições previdenciárias;*
- (ii) alternativamente, que sejam afastados multa e juros, porque erroneamente calculados, além de aplicados sobre valores cuja exigibilidade se encontra suspensa por depósito judicial e em sua face, ainda que as supostas infrações tenham sido cometidas por sua incorporada;*
- (iii) independentemente do acolhimento dos pedidos acima, que os seus representantes legais sejam excluídos do pólo passivo da presente autuação.*

É o relatório.”

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada pelo contribuinte, mantendo, assim o crédito tributário lançado, na integralidade. O contribuinte, inconformado com o resultado do julgamento, apresentou recurso voluntário, às fls. 714/739, reiterando, as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

1. Decadência

Em relação à decadência, o contribuinte faz referência aos períodos até 11/2005. Isso porque só foi regularmente cientificado do lançamento em 31/12/2010.

A DRJ rejeitou a alegação, porque entendeu que o contribuinte não efetuara antecipação do pagamento referente especificamente às contribuições incidentes sobre a rubrica específica, e por isso a contagem do prazo decadencial deslocar-se-ia do § 4º do artigo 150, do CTN, para o artigo 173, I, do CTN.

No entanto, a Súmula CARF nº 99, de observância obrigatória, estabelece que:

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

Contando-se o prazo decadencial na forma do artigo 150, § 4º do CTN, a partir da ocorrência do fato gerador, e considerando a antecipação de pagamentos de contribuições, ainda que não especificamente sobre valores pagos a título de "abono único", mas aplicando a inteligência da Súmula acima transcrita, é de ser reconhecida a decadência do lançamento até a competência 11/2005, inclusive.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator