



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

Processo n° 19515.720261/2015-62
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.577 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/07/2010

DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. REGRA DO ART. 173, I DO CTN.

O prazo decadencial para o presente lançamento é regido pelo art. 173, I do CTN, posto que evidenciada a fraude no caso dos autos.

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. INEXISTÊNCIA. INTERPRETAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL. INEXISTÊNCIA DE LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO.

Não há nulidade quando a fiscalização não se baseia em mera presunção, mas sim nos fatos que, no seu entender, ensejam o lançamento das contribuições.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. INEXISTÊNCIA DE METAS PREVISTAS EM ACORDO COLETIVO.

Para que os pagamentos a esse título sejam excluídos da base imponible do tributo, faz-se necessário que dos instrumentos decorrentes da negociação devam constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PAGAMENTO E CONTABILIZAÇÃO EM CONTAS DE BÔNUS DE PERFORMANCE. INEXISTÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES A PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR. CIRCUNSTÂNCIAS E PECULIARIDADES DO CASO CONCRETO. PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO TRIBUTÁVEL.

Se, de um lado, a contabilização faz prova a favor do sujeito passivo, de outro lado cabe ao contribuinte demonstrar que os fatos contabilizados não estariam de acordo com a realidade dos fatos.

MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DO DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Comprovada a fraude a que alude o artigo 72 da Lei 4.502/64, há de se qualificar a multa de ofício para o patamar legal de 150%.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula CARF 108.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE PESSOAL. INSTITUTOS JURÍDICOS DISTINTOS. PRESSUPOSTOS LEGAIS PARA A SOLIDARIEDADE OU PARA A RESPONSABILIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

1. Embora se denomine o solidariamente obrigado como responsável solidário, fato é que o Código Tributário Nacional, até mesmo por sua tipologia e pela disposição de seus artigos, estabelece uma clara diferenciação entre o responsável e o solidariamente obrigado.

2. A solidariedade pressupõe o interesse comum na obrigação principal. Já a responsabilidade tributária pressupõe a mera vinculação com o fato gerador da respectiva obrigação.

3. Afirmar que a pessoa jurídica não age por si, mas através de seus diretores, como se isso fosse indício de interesse comum no fato gerador, implica ignorar que a pessoa jurídica tem personalidade jurídica própria e que o seu patrimônio não se confunde com o patrimônio de seus sócios, acionistas, diretores, gerentes, etc.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário do devedor originário. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior que deram provimento parcial. Acordam ainda os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento aos recursos voluntários das pessoas físicas arroladas como responsáveis solidários, a fim de excluí-las do polo passivo dos lançamentos. Vencidos os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti e Denny Medeiros da Silveira. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Denny Medeiros da Silveira, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

Relatório

A 4ª Turma da DRJ/BEL fez um relato preciso do lançamento, da impugnação e dos incidentes ocorridos até a prolatação do acórdão de impugnação, que passa a integrar, em parte, o presente relatório:

O presente processo, COMPROT nº 19515.720261/2015-62, trata dos seguintes lançamentos, consolidados em 25/03/2015:

Das Obrigações Principais

- Auto de Infração de Obrigação Principal nº 51.021.112-7, no valor de R\$ 50.519.222,02, período de 01/2010 a 07/2010 (Empresa e SAT – fls. 1605/1614) e,

- Auto de Infração de Obrigação Principal nº 51.021.113-5, no valor de R\$ 11.905.567,31, referente ao período de 01/2010 a 07/2010 (terceiros – fls. 1615/1645).

Os Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP acima citados foram lavrados contra a empresa em questão, que de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 1568/1589, referem-se às contribuições previdenciárias a cargo da empresa (20%), financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (4,6113%) e as destinadas a terceiros (5,80%), tendo como fato gerador a parcela da remuneração variável paga aos funcionários mais graduados, em geral ocupantes de funções de coordenação, gerência ou direção. É constituído do levantamento BP - BONUS PERFORMANCE.

Narra ainda o Relatório Fiscal de fls. 1568/1589:

Após exame dos documentos relativos aos planos próprios de previdência privada complementar apresentados pela notificada, a Fiscalização constatou que a mesma possuía os seguintes planos: Plano de Aposentadoria Privada BrasilPrev e Plano de Aposentadoria Privada Itaú Vida e Previdência.

Plano de Aposentadoria Privada BRASILPREV

1. Era disponível a todos os funcionários e diretores, constituído por contribuições dos participantes e por contribuições da empresa, em montante equivalente à dos participantes. Neste plano havia regras e carência para o resgate dos recursos. A despesa contabilizada com esse benefício em 2010 foi de R\$ 2,19 milhões. Suas despesas eram contabilizadas na conta 331207 –

Previdência Privada. Este plano era disponibilizado a todos os funcionários, segundo esclarecimentos prestados por escrito pela notificada.

Plano de Aposentadoria Privada Itaú Vida e Previdência

1. Era formado integralmente por contribuições exclusivas da empresa, de valor e frequência livres. Neste plano, não havia carência nem regras para resgate dos recursos, os quais eram imediatamente sacados na maioria dos casos. A despesa contabilizada com este benefício em 2010 foi de R\$ 85 milhões. Suas despesas eram contabilizadas na conta 331209 –Bônus Performance. Este plano se refere a pagamento de bônus por metas de performance da liderança, segundo esclarecimentos prestados por escrito pela notificada.

2. A Fiscalização indagou o contribuinte acerca do pagamento do bônus via previdência complementar, ocasião em que apresentou o acordo de participação nos Resultados, o qual previa a possibilidade de pagamento do PLR via previdência complementar para os empregados de maior nível hierárquico, no entanto, não previa metas e critérios para esse pagamento, deixando essas questões expressamente a cargo de negociação individual de cada funcionário com a empresa.

3. A Autoridade Fiscal confeccionou uma planilha contendo as vinte contribuições mais altas, proporcionalmente, à remuneração dos participantes do plano de aposentadoria Itaú, para demonstrar que as contribuições deste plano estão muito longe do limite de seis salários previsto no acordo de PLR 2009-2010. Cita como exemplo, o presidente do grupo que recebeu valor correspondente a mais de 72 (setenta duas) vezes a remuneração declarada no mês.

4. Por meio da referida planilha, mostra também que no plano de previdência da BrasilPrev, a contribuição da empresa, equivalente à do participante, corresponde a uma pequena fração do salário de participação (no máximo 8%), que é menor, inclusive, que o salário efetivo do funcionário. Em contraste, as contribuições para a previdência do Itaú, exclusivas da empresa, correspondem a vários múltiplos da remuneração do participante.

5. Fundamentada no disposto no art. 202 da CF, art. 2º, 19 e 27, da Lei Complementar 109/2001 e art. 56, § 4º da Resolução CNSP nº 139/2005, a Auditoria concluiu que o plano de previdência contratado junto à Itaú Vida e Previdência não seguiu a carência prevista na legislação, já que as contribuições podiam ser imediatamente resgatadas, não constituindo uma reserva que garantisse a geração de benefícios previdenciários.

6. Prossegue a Fiscalização informando que o resgate indiscriminado, como ocorreu na situação em análise, constituiu, inclusive, indícios de práticas criminosas, como previsto na Circular SUSEP 327/2006, que trata da comunicação de atividades suspeitas e dos procedimentos internos relacionados ao crime previsto na Lei 9.613/1998 (lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores). Ressalta que, estas operações são suspeitas porque não é usual um plano de previdência complementar que envolva aportes ou resgates tão vultosos.

7. Por todas as razões apontadas nos itens anteriores, a Autoridade Fiscal, concluiu que as contribuições realizadas pela CBD, em favor do plano de previdência Itaú, não tinham o intuito de garantir uma previdência complementar aos empregados e diretores, mas sim, pagar-lhes remuneração por serviços prestados, tratando-se, na realidade, de pagamento de bônus por desempenho.

8. Evidencia o reconhecimento do contribuinte, por várias vezes, de que os valores em questão correspondiam a pagamento de bônus por desempenho da liderança, no entanto, no decorrer da fiscalização, apresentou o Plano de Participação nos Resultados, numa tentativa de alterar a real natureza dos pagamentos realizados.

Programa de Participação nos Lucros ou Resultados

1. Que durante o ano de 2010, ocorreram pagamentos a título de participação nos resultados, tanto decorrente do acordo vigente em 2009 (participação dependente do resultado de 2009, cujo pagamento ocorreu em dezembro/2009 ou até março/2010), quanto do acordo vigente em 2010 (participação dependente do resultado de 2010, cujo pagamento ocorreu em dezembro/2010 ou até março/2011).

2. Que ambos os acordos prevêem a possibilidade de os coordenadores, consultores, compradores, chefes, encarregados, líderes, exercentes de profissão regulamentada, diretores e gerentes, receberem a participação em folha de pagamento ou por meio de previdência privada.

3. O acordo divide os trabalhadores em duas categorias:

- Trabalhadores de menor nível hierárquico, para os quais foram definidas todas as condições para recebimento da participação nos resultados (resultado do lucro operacional, tempo de caso e índices de absenteísmo) e,

- Trabalhadores de maior nível hierárquico (diretores, gerentes, coordenadores, chefes, líderes, etc.), para os quais o acordo não apresenta as regras, critérios, objetivos, etc; traz apenas o limite a ser recebido: 6 salários no acordo de 2009-2010 e 7 salários no acordo de 2010-2011.

4. Ressalta que a notificada não apresentou as metas dos trabalhadores de nível hierárquico elevado, nem tampouco os resultados obtidos por eles, muito embora intimada e reintimada. Entretanto, forneceu uma exposição em slides, do qual a Fiscalização destaca a seguinte informação: que a divulgação das informações deve ser filtrada (“Encaminhar apresentações reduzidas, específicas para cada público.”)

5. Desta situação a Auditoria depreende que, a empresa se preocupava em não divulgar informações a todos os seus empregados. No entanto, a Lei nº 10.101/2000 prevê que todos os aspectos da negociação sejam discutidos entre empresa e

empregados, com a participação do sindicato. A limitação de divulgar as informações vai de encontro ao objetivo da lei de “integrar a empresa e os empregados, em prol de um aumento de produtividade”.

6. Ratifica que as metas não constam do acordo feito com o sindicato, foram pactuadas individualmente e omitidas dos demais colaboradores. Embora os valores pagos dependessem também do resultado da empresa como um todo ou de resultados setoriais, os bônus foram pagos a título de incentivo individual para cumprimento de metas individuais, dentro do programa de remuneração dos executivos da empresa. Tais pagamentos não transitaram por folha de pagamento, foram feitos mediante depósito em conta de previdência privada.

7. Informa que, a contabilização do bônus via previdência complementar (conta 331209 – Bônus Performance e 213724 – Provisão para Bônus Performance) e da participação nos resultados prevista no acordo coletivo (conta 391101 – Participação nos Resultados e 213723 – Provisão para Participação nos Resultados), é feita em contas independentes, por não se tratar da mesma despesa.

8. A Fiscalização observa que mesmo que o benefício se enquadrasse nas exigências da Lei 10.101/2000, estaria sujeito à retenção do imposto de renda na fonte, conforme determina o § 5º do artigo 3º da citada Lei. No tocante às contribuições previdenciárias, informa que a isenção se aplica somente à participação paga de acordo com a Lei nº 10.101/2000, conforme o disposto no art. 214, § 9º, X e § 10º, do Decreto nº 3.048/1999.

9. Conclui que as contribuições vertidas para o plano de previdência complementar Itaú Vida são pagamentos de bônus, vinculado à avaliação de desempenho dos administradores, pois, não foram feitas para garantir a previdência destes funcionários, nem tampouco, correspondem ao pagamento de participação nos resultados nos termos da Lei nº 10.101/2000.

10. Saliencia que os benefícios aqui tratados não representam ganhos eventuais, foram pagos dentro de um programa planejado e elaborado com o intuito de remunerar os executivos da empresa, compondo todo um sistema de remuneração variável baseado no desempenho da companhia e dos empregados que ocupam funções de direção. É o que a companhia chama em seu Relatório Anual de política de “meritocracia”.

Base de Cálculo

A base de cálculo do presente levantamento são os valores depositados em contas de previdência complementar da Itaú Seguros e Previdência Ltda pela CBD, em favor de seus diretores e gerentes, conforme planilha obtida junto à seguradora (fls. 1493/1518).

Multa de Ofício Qualificada

A Fiscalização aplicou a multa de ofício em dobro, na forma prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, considerando

o conceito de fraude definido no artigo 72, da Lei nº 4.502/1964, em virtude de a notificada ter agido da seguinte maneira:

- Simular a contratação de um plano de previdência privada, quando sua real intenção era pagar verbas salariais aos seus executivos.
- Evitar o pagamento do imposto de renda retido na fonte, a incidência de contribuições previdenciárias e outros encargos trabalhistas.
- Simular, ainda, que estes pagamentos se davam por conta do acordo de participação nos resultados firmado com o sindicato da categoria.
- Retardar o conhecimento por parte da administração tributária da ocorrência dos fatos geradores.

Representação Fiscal Para Fins Penais

A Fiscalização lavrou "Representação Fiscal para Fins Penais", tendo em vista que os fatos apurados configuram, em tese, o crime previsto no inciso I, artigo 2º, da Lei nº 8.137, de 27/11/1990 e do crime de sonegação fiscal de contribuição previdenciária, previsto no artigo 337-A, do Código Penal.

Responsabilidade Solidária

As razões apresentadas pela Fiscalização nos itens precedentes, demonstraram que a notificada pagou bônus de desempenho a seus empregados, ocupantes de cargos de direção, utilizando-se de elementos que tentavam camuflar a real natureza dos pagamentos, uma vez que não se enquadraram como participação nos lucros nos termos da Lei nº 10.101/2000, nem foram tidos como contribuições para a previdência complementar dos daqueles empregados.

Considerando que a empresa como pessoa jurídica não age por si só, mas por meio de seus diretores, os quais, não apenas permitiram que referidos fatos acontecessem, mais também se beneficiaram dos mesmos, já que foram agraciados com o pagamento dos bônus, a Fiscalização os colocou no pólo passivo da obrigação tributária, como responsáveis solidários, na forma prevista no artigo 124, inciso I e 135, inciso III, do CTN.

Os diretores em exercício no período fiscalizado estão relacionados na planilha feita pela Auditoria às fls. 1588.

DA IMPUGNAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO PRINCIPAL

Por meio do instrumento de fls. 1747/1791, acompanhado dos anexos de fls. 1792/1983, o sujeito passivo principal apresentou defesa em 24/04/2015, alegando em síntese o seguinte:

DAS PRELIMINARES

1 – Decadência parcial do crédito tributário – período anterior a 26/03/2010

Considerando que no presente lançamento contém pagamentos de participação nos lucros ou resultados realizados em janeiro, fevereiro e especificamente no dia 16/03/2010, solicita a decadência prevista no § 4º, do art. 150, do CTN, das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais pagamentos, vez que a intimação da autuações ocorreu em 26/03/2015.

2 – Impossibilidade de extensão das autuações para período (2009) que não foi objeto do Mandado de Procedimento Fiscal (ano-calendário 2010) - Nulidade

Aduz que a Autoridade Fiscal extrapolou o objeto do MPF, assim como das autuações fiscais, que deveriam se limitar à análise de documentos e informações relativas ao ano-calendário de 2010, para apurar eventuais irregularidades existentes nos pagamentos ocorridos no exercício de 2011, no entanto, as autuações fiscais se fundamentaram no Acordo de Participação nos Resultados vigente para o período de 2009, cujo pagamento aconteceu em 2010. Dessa forma, pede a nulidade das notificações, tendo em vista o erro ocorrido em sua fundamentação, tornando-as insubsistentes.

3 – Presunção de que os pagamentos a título de PLR teriam se pautado exclusivamente com base na Lei nº 10.101/2000

Aduz que, ao considerar que todos os pagamentos efetuados pela postulante a título de PLR tiveram por base a Lei nº 10.101/2000, a Auditoria parte de presunção que não se sustenta, pois em relação a seus diretores, a participação dos lucros também foi paga com observância do art. 152, § 1º, da Lei nº 6.404/76, sendo também aportada na previdência complementar. Observa que a Autoridade Fiscal não desconsiderou a natureza desses pagamentos nos termos e limites fixados pela legislação societária e, que nas duas formas de participação não incidem as contribuições previdenciárias, na forma prevista no art. 7º, IX da Carta magna e o art. 28, § 9º, 'j', da Lei nº 8.212/91.

Enfatiza que a Fiscalização não desconsiderou o Acordo de Participação nos Lucros.

Salienta que aportou outros valores ao longo do ano, sempre destinados à composição do fundo de previdência complementar de seus trabalhadores, mas que não foram objeto de apuração pela Autoridade Fiscal. Frisa que a Fiscalização tomou por base a nomenclatura da conta contábil e as informações que a contabilidade genericamente prestou, sem atentar para a caracterização jurídica real dos aportes efetivados, que é previdenciária.

4 – Indevida desconsideração dos pagamentos realizados a título de PLR, bem como do contrato de previdência complementar aprovado pela SUSEP

Argumenta que para desconsiderar a natureza previdenciária dos aportes efetuados em previdência complementar, caracterizando tudo como se fosse pagamento de remuneração, a Autoridade

Fiscal amparou-se no que dispõe o parágrafo único, do artigo 116, do CTN, muito embora nada tenha explicado a este respeito.

Explica que, se efetuou pagamentos a trabalhadores com base em Acordo de Participação nos Resultados celebrado entre a empresa, empregados e o Sindicato da Categoria, bem como nos critérios e limites previstos na legislação societária, depositando valores em Plano de Previdência Complementar vigente de acordo com a legislação e aprovado pela SUSEP e se a Constituição Federal nega a natureza remuneratória dos aportes realizados a este título, o único meio que poderia, em tese, autorizar a exigência das contribuições previdenciárias combatidas, seria a desconsideração de todos esses instrumentos, sob o fundamento de que teria sido ajustado com a exclusiva finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo", no presente caso, de uma verba remuneratória (bônus/prêmio).

Portanto, referida desconsideração não se sustenta.

Enfatiza que o plano de previdência complementar foi elaborado de acordo com a legislação vigente, devidamente registrado na Susep (Superintendência de Seguros Privados), já que se trata de atividade totalmente sujeita ao órgão regulador. Dessa forma, deveria ter sido instaurado procedimento próprio junto ao órgão regulador competente, a fim de se apurar a sua suposta irregularidade e posteriormente ser desconsiderado pela Fiscalização.

Por não ter sido observado os procedimentos acima explicitados, não houve por parte da Fiscalização a demonstração, nem alegação de simulação/dissimulação, não havendo sequer indícios de provas capazes de sustentar a desconsideração da natureza dos pagamentos realizados pela postulante.

Alega que houve a violação dos princípios da verdade material, à ampla defesa, contraditório e ao devido processo legal, uma vez que a Fiscalização deixou de diligenciar para colher provas e, desconsidera, sem nenhum fundamento, os planos de participação dos lucros e de previdência.

Ressalta que, mesmo que fosse possível transformar as razões expostas pela Autoridade Fiscal em provas contundentes, a desconsideração dos atos jurídicos sob análise, dependeria de regulamentação legal, nos termos do parágrafo único, do artigo 116, do CTN, a qual ainda não existe.

DO MÉRITO

1. Indispensáveis considerações prévias – Abrangência das autuações fiscais e os planos de previdência mantidos pela Impugnante

Tendo em vista que a autuação fiscal se restringe aos pagamentos realizados pela postulante a título de participação nos lucros ou resultados, depositados no plano de previdência complementar gerido pelo Unibanco AIG Vida e Previdência S/A, entende que

devem ser excluídos da base de cálculo todos os demais aportes que não se referem à participação nos lucros. Lembra que a presente notificação tem por base de cálculo, os valores depositados em contas de previdência complementar da Itaú Seguros e Previdência Ltda pela CBD em favor de seus diretores e gerentes.

Alega que não procede o procedimento da Autoridade Fiscal em desconstituir a natureza previdenciária dos aportes na previdência do Itaú em virtude de alguns diretores terem procedido ao levantamento de valores.

Esclarece que se trata de contrato bilateral entre a postulante e o diretor.

Uma vez aceita sua participação, a postulante passa a proceder aos aportes de valores destinados à formação da previdência complementar, no entanto, após a efetivação desses aportes, esgota-se sua participação no contrato.

Caso o diretor deseje manter a formação da previdência, ele assim pode fazer, contando com a capitalização dos valores e a tributação a ser procedida dependerá de sua manifestação de vontade. Caso não deseje manter integralmente o aporte efetivado, o plano permite resgates parciais ou totais, e essa manifestação de vontade é exclusiva do diretor, sem nenhuma ingerência da litigante.

Enfatiza que há também diretores que mantiveram os aportes em conta de previdência complementar durante anos, em manifesta comprovação de que o objetivo da requerente, ao aportar valores para seus diretores é lhes oferecer uma previdência complementar. Pouco interessa qual a métrica de tais aportes, a finalidade previdenciária que lhes é inerente é a que prevalece, para os efeitos tributários.

2. Ausência de fundamentação quanto aos demais valores depositados pela Impugnante no fundo de previdência complementar - violação ao princípio da verdade material

Sustenta que a Autoridade Fiscal ao fundamentar as autuações como se todos os aportes em previdência do Itaú se referissem à participação nos lucros que foi desconsiderada, não se aprofundou na origem dos aportes, pois nem tudo se referiu a tal participação.

Em sendo assim, o crédito lavrado padece de fundamentação quanto à exata natureza dos aportes efetuados a título de previdência complementar, não sendo admissível desconsiderar a natureza de tais pagamentos, sem qualquer respaldo em provas e fundamentos que evidenciem a suposta irregularidade dos aportes que foram realizados pela litigante. Transcreve parte do Acórdão do CARF.

Esclarece que, para fundamentar a autuação em questão, a Autoridade Lançadora deveria ter examinado com maior cuidado, a exata origem de todos os depósitos efetuados no plano de previdência complementar, assim como colhido depoimentos

dos beneficiários, a fim de compreender a exata natureza dos depósitos que foram efetuados.

No seu entender, houve afronta ao princípio da verdade material.

3. Ausência de caráter remuneratório dos pagamentos efetuados a título de PLR e previdência complementar – Valores Incertos

Alega que a Autoridade Fiscal não demonstrou e nem comprovou que os aportes realizados pela requerente a título de PLR e previdência complementar teriam caráter salarial.

Postula que os valores pagos a título de PLR não podem se configurar como hipótese de incidência das contribuições previdenciárias, porque o recebimento de tais valores é completamente incerto e vinculado ao atingimento de metas ajustadas entre os trabalhadores e a empresa, de modo que, em consonância ao princípio da referibilidade, não seria possível se determinar o recolhimento de contribuições previdenciárias e a sua destinação para custear os respectivos benefícios.

4. Regularidade dos pagamentos efetuados a título de PLR e a possibilidade de depositá-los em previdência complementar

Explica que os pagamentos efetuados pela litigante no plano de previdência complementar do Itaú decorrem da participação nos lucros ou resultados, seja prevista em acordo celebrado nos termos da Lei nº 10.101/2000 e nos termos limites e condições previstos na Lei nº 6.404/76, e os que decorrem de depósitos específicos efetuados a título específico de previdência complementar.

Observa que a Autoridade Fiscal desconsiderou todos os aportes sob o fundamento de que teriam origem em participação nos lucros, no entanto, existem outros valores que não possuem tal origem, mas apenas a origem previdenciária. Neste caso, a Auditoria se ateve ao limite de seis salários para justificar sua tese de que não teria havido respeito aos termos do acordo sindical.

Todavia, no tocante à participação nos lucros dos diretores, os limites observados são aqueles previstos pela deliberação de sua assembléia geral, não se impondo a limitação de 6 salários. Esclarece que a maior parte de sua diretoria, contratada com vínculo empregatício, recebe a participação nos lucros ou resultados de acordo com a Lei nº 10.101/2000 e também na legislação societária, com base na Lei nº 6.404/76, inexistindo qualquer irregularidade nos pagamentos efetuados a título de PLR. A diretoria contratada como estatutária, recebe somente a participação nos lucros prevista pela Lei nº 6.404/76.

Frisa que ambas as participações não compõem o salário de contribuição, nos termos do art. 7º, inciso XI da CF/88 e art. 28, parágrafo 9º, alínea "j" da Lei 8.212/91.

Aduz que, no caso de manutenção dos créditos tributários, o que admite a título de argumentação, jamais poderiam ser desconsiderados os pagamentos efetuados aos diretores empregados com base na Lei nº 10.101/2000, dentro do limite previsto pelo Acordo celebrado com o Sindicato da Categoria, porque inexistente qualquer fundamentação fiscal para a desconsideração de tais pagamentos.

Acrescenta que a classificação contábil do lançamento em que foram registrados os valores pagos a título de PLR não possui o condão de atribuir a efetiva natureza jurídica dos pagamentos, porque o título contábil atribuído à classificação de determinado lançamento poderá conter impropriedade técnica na sua designação que poderá distanciar a sua denominação da realidade que representa. Dessa forma, não se sustenta o argumento fiscal no sentido de que a postulante teria registrado contabilmente como bônus os valores pagos a título de PLR e por essa razão tais pagamentos teriam natureza remuneratória.

Alega que não existe vedação legal no sentido de obstar o pagamento de PLR por meio de depósito em previdência complementar. Ratificando tal assertiva, postula que não há no relatório fiscal fundamento legal que respalde tal pagamento.

Para se fundamentar, transcreve parte de acórdãos emitidos pelo CARF.

5. Regularidade dos depósitos efetuados pela Impugnante no plano de previdência complementar do Itaú

Destaca que a Autoridade Lançadora sustentou o lançamento no fato de que os depósitos efetuados no plano de previdência complementar do Itaú não seriam válidos, pois são muito superiores aos valores depositados no plano de previdência contratado com a BrasilPrev destinado a totalidade dos trabalhadores, bem como em razão possibilidade de resgate imediato dos valores.

No que diz respeito à suposta discrepância entre os valores pagos aos beneficiários dos planos de previdência do Itaú e os demais trabalhadores, inexistente qualquer vedação legal ao pagamento de valores distintos a título de contribuições a plano de previdência complementar destinadas a diferentes grupos de trabalhadores. Tanto na legislação que dispõe sobre os planos de previdência complementar quanto na legislação previdenciária, não há qualquer restrição nesse sentido.

Em decorrência destas razões, entende que não se sustentam os créditos previdenciários e tampouco a tentativa fiscal de descaracterizar a natureza dos depósitos no plano de previdência objeto das autuações. Transcreve parte de acórdãos proferidos pelo CARF para consubstanciar suas alegações.

Também não se sustenta o argumento da Auditoria de que a possibilidade de resgate das contribuições vertidas em planos de previdência complementar descaracterizaria a natureza previdenciária dos pagamentos.

Primeiramente, porque referido resgate não é vedado pela Lei Complementar nº 109/2001, não havendo na legislação fiscal-previdenciária qualquer disposição em sentido contrário.

Em segundo lugar porque, quando a legislação de regência impôs critérios para a realização dos resgates (Resolução CNSP 139/2005), a Impugnante adequou os seus planos (em relação ao ingresso de futuros participantes, obviamente, para não tolher o direito adquirido dos demais), não deixando margem a dúvida quanto à natureza da validade dos planos por ela contratados.

Esclarece que o contrato do plano de previdência complementar do Itaú, objeto das autuações fiscais em referência, foi celebrado com a postulante em outubro de 2005 e a Resolução CNSP 139/2005 somente foi promulgada em dezembro de 2005, de modo que, quando celebrado o contrato do plano de previdência inexistia qualquer óbice regulamentar ao resgate dos valores depositados no plano.

Ressalta que a Autoridade Fiscal não contestou a realização dos depósitos.

Os valores vertidos aos planos de previdência complementar, mensais e em conformidade com os limites ali previstos, possuem a clara e única intenção de proporcionar ao trabalhador a percepção de um benefício previdenciário, por esta razão não constituem o salário de contribuição previdenciário.

6. Ausência de fundamentação para a imposição da multa qualificada

Alega que, por não existirem provas quanto aos supostos atos fraudulentos praticados pela postulante, a justificativa da Autoridade Fiscal para a qualificação da multa é decorrente da discordância em relação aos atos praticados pela mesma.

No entanto, este entendimento não deve ser mantido, na medida em que não há como uma "mera discordância por parte da d. Fiscalização", quanto à qualificação jurídica dos fatos, se "transformar", sem a apresentação de qualquer prova, em "inequívoca" existência de dolo e fraude a justificar a qualificação da multa aplicada à Impugnante.

Destaca que todos seus atos jurídicos praticados tiveram respaldos em documentos e registros formalmente constituídos de acordo com a legislação vigente: a) acordo de participação nos resultados celebrado com a participação dos empregados e do Sindicato dos Comerciantes de São Paulo, referido instrumento foi arquivado na entidade sindical e legislação societária e b) contrato de previdência complementar celebrado entre o Itaú e a Impugnante devidamente assinado por todas as partes e registrado na Susep.

Aduz que, por se constituir como sociedade anônima de capital aberto, sempre disponibilizou todas as informações e documentos acima mencionados aos acionistas, à CVM e aos demais

interessados, inexistindo, portanto, qualquer intuito de omissão, simulação ou intuito de fraudar. Tampouco se verifica a presença do dolo, elemento necessário à configuração da infração que ensejaria a imposição da multa agravada, inexistindo qualquer comprovação por parte da Autoridade Fiscal de qualquer prática fraudulenta.

Postula que não realizou operações proibidas, rechaçadas pelo judiciário e pelos órgãos administrativos, não as escriturou em seus registros comerciais e fiscais, não declarou essas operações nos formulários de entrega obrigatória e, quando fiscalizado, não entregou a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar essas operações, não adulterou documentos, não se utilizou de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou "laranjas" e de documentos falsos e inidôneos. Por estas razões, verifica-se que não praticou nenhuma destas condutas, pelo contrário, todos os atos praticados foram pautados em rigorosos padrões de transparência e na Lei, motivo pelo qual é inconcebível se falar em intuito de fraude ou simulação.

Nesse sentido, alega que não tem fundamento o argumento da Auditoria de que teria retardado o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores por parte da administração tributária. Afirma que, atuando em conformidade com a lei, prestou informações ao Fisco com base nas relações jurídicas correspondentes à realidade, tanto é assim que, em diversas passagens do relatório, a Autoridade Fiscal aduz que a própria postulante teria respondido e admitido a natureza dos pagamentos efetuados.

Sustenta o caráter confiscatório da multa em 150% e, caso venha a ser mantida, solicita que seja reduzida para um percentual razoável.

Fundamenta-se em entendimentos do CARF, jurisprudência do STF, do STJ e do Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

7. Inexistência de fundamento que autorize a atribuição de responsabilidade solidária

Postula que, inexistindo fundamento que justifique a atribuição de qualquer conduta ilícita ou dolosa à postulante a ponto de se impor a multa agravada da forma como foi, inexistente também argumento para a atribuição de responsabilidade solidária às pessoas físicas indicadas pela Autoridade Fiscal.

Alega que o Auditor Fiscal utilizou fundamentos contraditórios para imputar a responsabilidade solidária aos diretores em exercício, já que decorreu do disposto nos artigos 124, I e 135, II, do CTN. Por esta razão, é impossível o enquadramento dessas pessoas como responsáveis solidários.

Explica que, o artigo 124, do CTN, que trata do "interesse comum", ocorre quando, na situação que constitui o fato gerador há uma pluralidade de pessoas concorrendo na situação, isto é, somente é possível atribuir a solidariedade nas hipóteses em que o sujeito já é obrigado a responder por aquela obrigação, em razão da natureza do tributo. Cita como exemplo o IPTU.

Dessa forma, entende que um mero interesse fático ou econômico não é suficiente para caracterizar o interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN. Caso seja admitida a premissa de que todo aquele que possui algum interesse na situação que constitui fato gerador deva ser solidariamente responsabilizado, chegar-se-ia ao absurdo de se responsabilizar tributariamente os empregados de todas as empresas do grupo econômico, bem como seus credores.

Chega à conclusão de que o artigo 124, I, do CTN, aborda uma responsabilidade tributária no campo da licitude, situação que não permite que os Agentes Fiscais enquadrem pessoas em tal dispositivo sob o argumento de que foram praticados atos dolosos, nem culposos.

No tocante ao art. 135, III, do CTN, alega que é aplicável quando os atos praticados pelos agentes nele mencionados tenham sido praticados com dolo, ou seja, no campo da ilicitude, na medida em que os atos são praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Neste caso, o ato ilícito caracterizador da responsabilidade é decorrente do descumprimento de dever legalmente previsto ou contratualmente estabelecido de providenciar o recolhimento do tributo devido pelo contribuinte ou de fiscalizar o seu recolhimento. Saliencia que o dolo deve ser demonstrado objetivamente, sob pena de inviabilizar o enquadramento do sujeito no art. 135, III, do CTN.

Transcreve entendimentos do STJ e do CARF.

Observa que não existe comprovação de que a postulante e muitos menos as pessoas físicas arroladas no relatório fiscal, teriam agido de forma dolosa com o intuito de fraudar o Fisco. E ainda que houvesse, a comprovação teria que ser feita de forma individualizada, em relação à conduta praticada por cada uma das pessoas físicas, no entanto, não ocorreu no presente caso.

Ao imputar a responsabilidade solidária às pessoas físicas, na forma pretendida, o Fisco busca, por via reflexa, "ressuscitar", como se fosse possível, o conceito trazido pelo artigo 13, da Lei nº 8.620/93, que atribuía a responsabilidade solidária direta aos administradores da pessoa jurídica pelos débitos com a Seguridade Social.

Entretanto, referido dispositivo foi declarado inconstitucional e revogado pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.491/2009, não podendo ser aplicado pelo Fisco, ainda que pela via oblíqua, para justificar a solidariedade equivocada imposta aos diretores.

8. Ilegalidade da cobrança de juros e multa

Amparado no disposto nos artigos 3º e 113, § 1º, do CTN, demonstra a diferença existente entre os conceitos de tributo e multa e, na afirmação de que só há previsão legal para que os juros calculados à taxa SELIC incidam sobre tributo, entende que

a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, razão pela qual solicita o cancelamento dos juros calculados com base na taxa SELIC. Transcreve entendimentos proferidos pelo CARF e pela CSRF.

9. Não cabimento da exigência da contribuição ao INCRA

Alega que é inconstitucional a exigência da contribuição para o INCRA, sob a alegação de que vai de encontro ao princípio da Referibilidade e, porque a base de cálculo da referida contribuição, qual seja, a folha de salários, foi selecionada para a tributação exclusiva da contribuição destinada à Previdência Social.

No que respeita ao princípio da Referibilidade, explica na contribuição para o INCRA não há nenhuma atuação estatal referida ao obrigado e/ou ao beneficiário, muito menos termo intermediário que proporcione qualquer tipo de relação com o obrigado (empregador) trazendo-lhe benefícios indiretos (segurados/empregados), dado que o INCRA não atua, nem provê qualquer benefício aos segurados empregados da postulante.

Quanto à base de cálculo, por ocasião da promulgação da EC n.º 20/98, não foi feita qualquer ressalva à contribuição para o INCRA, que tem como base de cálculo a "folha de salários", mas é utilizada para custear, dentre outras atividades, as atividades vinculadas à saúde e à assistência social, e não os benefícios da previdência social, não há como se deixar de concluir que esta reforma imposta ao texto constitucional revogou a exação tributária destinada ao custeio das atribuições assistenciais e sanitárias do INCRA.

10. Necessidade de redução do índice do FAP – Decisão Administrativa e Ação Judicial – Inconstitucionalidade e Ilegalidade

Argumenta que interpôs defesa e posterior recurso contra o índice do FAP, tendo como decisão proferida em segunda instância a sua redução de 1,5371 para 1,5369.

Como a presente notificação considerou a aplicação em 1,5371, o que denota a incerteza e liquidez do crédito tributário, solicita a redução da alíquota do SAT/RAT para o índice FAP correto de 1,5369.

Entende que não deverá prevalecer a aplicação do índice do FAP, por ser ilegal e inconstitucional.

Alega que a lei não previu propriamente a alíquota da contribuição ao RAT, mas tão somente o intervalo de sua aplicação, que pode variar de 0,5% até 6%, contrariando o Princípio da Estrita Legalidade Tributária, premissa constitucional preconizada no artigo 150, inciso I, da Carta Magna.

Não há no FAP, aplicação de critério quantitativo definido em lei ,ao contrário, há a definição da alíquota em ato infralegal, já que o peso de cada um dos critérios influencia sobremaneira a

definição do valor do FAP. Neste caso, como a incumbência de definir a alíquota da exação foi conferida ao Poder Executivo, há violação ao Princípio da Estrita Legalidade previsto nos artigos 5º, II, e 150, I, ambos da Constituição da República, bem como ao disposto no artigo 25, de seu ADCT.

Aduz que a alíquota RAT é modificada com base em dados inacessíveis, vez que o desempenho acidentário das demais pessoas jurídicas que compõem o mesmo setor não foi divulgado pelo INSS. Sem a publicidade desses desempenhos, não há sequer como se auditar o cálculo do INSS que culminou na imposição de FAP tão gravoso.

Salienta que, caso o FAP tenha como propósito premiar ou punir, em função do desempenho acidentário da pessoa jurídica, é ilegal porque colide com o conceito de tributo previsto pelo artigo 3º, do Código Tributário Nacional, e com a sua finalidade jurídica (que é a de custear os benefícios acidentários concedidos pela Previdência Social); se, por outro lado, o FAP se destina a exigir mais daquele que mais demanda da Seguridade Social, há maltrato ao Princípio da Isonomia.

Ressalta que alíquotas de 1, 2 ou 3% da contribuição RAT sempre foram consideradas suficientes para fazer frente aos gastos incorridos com a concessão de benefícios acidentários, não havendo razão, até que se prove o contrário, para majorar o valor da contribuição devida.

11. Pedidos

Solicita a integral procedência da presente impugnação, a fim de que sejam totalmente canceladas as autuações fiscais em epígrafe, extinguindo-se o crédito tributário dela decorrentes.

Subsidiariamente, caso seja mantidas as autuações fiscais, requer a redução a multa imposta, bem como sejam excluídos os juros sobre a multa.

DAS IMPUGNAÇÕES DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

As pessoas físicas Cláudio Eugênio Stiller Galeazzi, Enéas César Pestana Neto, José Roberto Coimbra Tambasco, Hugo Antônio Jordão Bethlem, Antônio Ramatis Fernandes Rodrigues, Cláudia Elisa de Pinho Soares, Caio Racy Mattar, Sylvia de Souza Leão Wanderley, Marcelo Lopes, Paulo Gualtieri, Daniela Sabbag e José Antônio de Lameida Fillipo, que no entendimento da Fiscalização são responsáveis solidários pelos créditos lançados, apresentaram impugnações contendo o mesmo teor, alegando em síntese, o que segue:

1 . Das razões expostas pela CBD em sua impugnação

Ratifica o inteiro teor da impugnação apresentada pelo sujeito passivo principal.

2. Da confusão entre institutos de solidariedade tributária que não se relacionam/excludentes entre si – artigo 124 (licitude) X artigo 135 (ilicitude)

Neste tópico, o responsável solidário apresenta os mesmos fatos e fundamentos constantes da defesa interposta pela CBD na intenção de tornar nulo o Termo de Sujeição Passiva Solidária, uma vez que é carente de fundamentação clara, objetiva e, sobretudo, coerente, caracterizando-se o repudiado vício de fundamentação / motivação do ato administrativo.

2.1. Da inadmissível aplicação do conteúdo do artigo 13 da Lei nº 8.620/1996 – Legislação julgada inconstitucional e revogada

Neste tópico, o responsável solidário apresenta os mesmos fatos e fundamentos constantes da defesa interposta pela CBD na intenção de demonstrar que o art. 13, da Lei nº 8.620/93, foi declarado inconstitucional e revogado pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.491/2009, não podendo ser aplicado pelo Fisco, ainda que pela via oblíqua, para justificar a solidariedade equivocada imposta aos diretores, incluindo a postulante.

2.2 – Da inaceitável pretensão fiscal de descon sideração da personalidade jurídica

Postula que a Autoridade Fiscal ao afirmar no item 90 de seu relatório que a “pessoa jurídica não age por si”, aplicou, indiretamente, a teoria da descon sideração da personalidade jurídica, com a conseqüente confusão entre os patrimônios da pessoa física e da pessoa jurídica. No entanto, sustenta que descabe tal entendimento.

Esclarece que não houve infringência do contrato ou da lei, impossibilitando-se a aplicação do artigo 1.080, do Código Civil, que preconiza a descon sideração da pessoa jurídica.

Ainda que fosse aplicável ao caso o disposto no art. 1.080 do Código Civil, não foram trazidos aos autos quaisquer elementos de prova capazes de embasar a descon sideração em questão. A Auditoria deveria ter trazido, pelo menos, elementos probatórios aptos a demonstrar que a requerente contornou as normas legais ou os estatutos societários a fim de desvirtuar personalidade jurídica da CBD, utilizando-se desta entidade indevidamente.

Acrescenta que a descon sideração da personalidade jurídica só é possível por meio de decisão judicial, nos termos do artigo 50, do Código Civil, no entanto, não há decisão judicial neste sentido.

3. Inexistência de responsabilidade tributária da impugnante

Antes de adentrar neste tópico, tenta demonstrar a total falta de fundamentação do Termo de Sujeição Passiva Solidária nos itens seguintes.

3.1. Da falta de motivação da responsabilidade solidária atribuída à impugnante

Solicita a nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária por falta de motivação deste ato prevista nos art. 2º, § único, art. 50, II, da Lei nº 9.784/99, por que tanto o mencionado Termo,

quanto os respectivos relatórios fiscais que acompanham os autos de infração, deveriam conter não só os dispositivos legais que suportariam a suposta responsabilidade solidária da postulante, como também os fatos que levaram à Autoridade Fiscal por assim concluir.

Diz que não cabe a este Órgão alegar que as menções feitas no Relatório Fiscal (itens 88, 89, 90 e 91) e no Termo de Sujeição Passiva Solidária, supririam tal deficiência, uma vez que não há nem sequer uma palavra que leve à conclusão de que a suplicante teria interesse comum na situação que constituiu o fato gerador, que justificasse a aplicação do artigo 124, I, do CTN ou que teria praticado atos com dolo, elemento indispensável para a aplicação da responsabilidade solidária prevista no artigo 135, III, do CTN.

Ressalta que, com relação ao artigo 124, I, do CTN, muito embora a Auditoria cite tal dispositivo na "fundamentação legal" do Termo de Sujeição Passiva Solidária e no Relatório Fiscal, deixa de reproduzir o seu conteúdo no título com o "tipo" de responsabilidade tributária (sendo que traz apenas as palavras do artigo 135 nesta referência, bem como não traz qualquer menção a respeito do interesse comum nestes relatórios fiscais.

3.2 – Ad Argumentandum – Inaplicabilidade do inciso I, do artigo 124 – não caracterização da responsabilidade solidária em razão da ausência de “interesse comum”

Salienta que, para se constatar eventual responsabilidade tributária solidária, a Autoridade Fiscal deveria ter questionado o sujeito passivo principal, no seu papel de empregadora, e a postulante, trabalhador por um período, se possuem interesse comum na situação que constitui fato gerador das contribuições previdenciárias. Neste caso, alega que a resposta é negativa, na medida em que a sociedade e seu diretor não estão do mesmo lado da relação jurídico-tributária ora analisada. Espelha-se nos ensinamentos de tributaristas para chegar a esta conclusão.

Postula que o mero e eventual interesse fático de uma determinada parte não é suficiente para caracterizar o interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN para fins de adoção do instituto da responsabilidade solidária. Se assim o fosse, acabaria por se responsabilizar, indistintamente, os empregados de uma empresa que têm motivos para ter interesse em sua maior lucratividade.

Dessa forma, entende que deve haver diferença entre o interesse convergente e o interesse comum, que é aquele que se consubstancia quando as partes envolvidas estão situadas no mesmo pólo de uma relação jurídica de direito privado, a qual é fato gerador da obrigação tributária. Por este motivo, não se pode aventar que os diretores possuem interesse comum com a sociedade. Transcreve ensinamentos de tributaristas.

Aduz que o fato de a Autoridade Fiscal não ter aventado a prática de conluio entre a reclamante e o sujeito passivo, no momento da fundamentação da multa, corrobora que não houve qualquer ação

ou omissão em conjunto entre as mesmas. A Auditoria não anexou aos autos qualquer prova nesse sentido e tampouco fez qualquer menção a fatos que levassem a essa conclusão.

Por tudo que foi exposto, entende que não há que se falar em responsabilidade solidária da litigante, por não ter restado configurada e tampouco comprovada, a existência de interesse comum que justificasse a aplicação do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

3.3 - Ad Argumentandum – Falta de comprovação de intuito doloso –Impossibilidade de aplicação do artigo 135, do CTN

Alega que, o Auditor Fiscal não indicou no Termo de Sujeição Passiva Solidária ou no Relatório Fiscal, quais teriam sido os atos praticados pela postulante, bem como o motivo pelo qual considerou tais condutas dolosas. Portanto, não houve a comprovação do dolo no presente caso, razão pela qual é impossível a aplicação da responsabilidade tributária nos termos do inciso III, do artigo 135 do CTN.

Por estas razões, entende que as acusações feitas pela Autoridade Fiscal não passam de meras presunções desprovidas de qualquer fundamento, o que é absolutamente inadmissível e insuficiente para a aplicação do inciso III do artigo 135 do CTN.

Fundamenta-se em decisões do CARF.

Tendo em vista a ausência de comprovação do dolo por parte da Fiscalização, solicita o cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária emitido contra a postulante.

3.3.1 – Da não ocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos

Argumenta que, em nenhum momento a Autoridade Fiscal mencionou os dispositivos de lei ou do estatuto do sujeito passivo que teriam sido desrespeitados pela litigante, nem quais foram os atos praticados com excesso de poderes para lhe imputar a solidariedade prevista no art. 135, III, do CTN, o que é inaceitável do ponto de vista jurídico.

Salienta que, a conduta da postulante buscou atender seu dever legal de conduzir os negócios da empresa de maneira a melhor atingir seus objetivos, não sendo possível a aplicação do artigo 135 do CTN.

A Autoridade Fiscal também não analisou a descrição do cargo ocupado por cada um dos diretores relacionados como responsáveis solidários, inexistindo distinção em razão de competências e funções por esses exercidas.

Salienta que não foi fiscalizado ou questionado por ocasião do procedimento fiscalizatório realizado em face da pessoa jurídica, razão pela qual não teve a oportunidade de prestar quaisquer esclarecimentos a respeito das questões tratadas nos presentes autos.

Alega que a Autoridade Fiscal se limitou a traçar uma afirmativa extremamente genérica, que não guarda relação com aquela

específica tratada pelo CTN, deixando de apresentar qualquer documento capaz de comprovar e individualizar os atos praticados pela Impugnante.

Por tudo que foi defendido, evidencia o caráter discricionário na responsabilização solidária procedida.

Não cabe, no presente caso, a alegação de que os atos praticados pela postulante tem vinculação com o não recolhimento dos tributos pela CBD e que esta seria a infração à lei de que trata o artigo 135 do CTN, posto que a falta de recolhimento de tributo não configura a responsabilidade do sócio pela dívida tributária.

Fundamenta-se nos entendimentos de tributaristas, do CARF, jurisprudências do STJ e súmula do Tribunal Superior.

Ressalta que, o entendimento de que a falta de pagamento do tributo não acarreta responsabilidade solidária dos sócios, deve ser acatada por esta DRJ, posto que o artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, com as alterações introduzidas pela Portaria MF nº 586/2010, já reconhece a necessidade da uniformização das decisões proferidas na forma do artigo 543-C, do Código de Processo Civil, e determina a aplicação e obediência do entendimento exarado pelos Tribunais Superiores sob essa sistemática.

Por todo o exposto, conclui que não é possível imputar solidariedade à postulante na forma prevista no art. 135, III, do CTN, o que impede que esta DRJ aceite a lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solidária, motivo pelo qual pede a sua exclusão do pólo passivo solidário.

4. Da não ocorrência de fraude ou sonegação e da inexistência de dolo– Impossibilidade de aplicação da multa agravada

Alega que os relatórios fiscais não evidenciam o dolo, elemento imprescindível para a caracterização da fraude e da sonegação, que deve ser cabalmente comprovado pela fiscalização, no entanto, também não houve a comprovação da prática dolosa da postulante.

Aduz que, tanto a postulante quanto a pessoa jurídica, não praticaram a sonegação ou a fraude, pelos seguintes motivos:

- Informou em sua Declaração de Imposto de Renda os valores recebidos de aporte em previdência complementar e a pessoa jurídica contabilizou os montantes depositados em seus registros contábeis;
- Forneceu documentos à Fiscalização;
- Em se tratando de contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica, sequer existe um formulário, um meio, de que a postulante pudesse se servir para declarar tal valor ao Fisco.

Por todo o alegado, solicita o cancelamento da multa agravada.

5. Do pedido

Solicita o conhecimento e o provimento da presente defesa, com o reconhecimento da inexistência de responsabilidade solidária no presente caso e o cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado.

Caso a DRJ não entenda dessa forma, requer sejam cancelados integralmente os autos de infração, conseqüentemente, extinto o crédito tributário exigido por meio do presente processo administrativo.

A 4ª Turma da DRJ/BEL julgou a impugnação procedente em parte, nos termos do voto da relatora, cuja conclusão foi a seguinte:

Diante das razões acima expendidas, voto no sentido de julgar procedente em parte a impugnação, para manter em parte os créditos tributários, conforme cálculos em anexo, em virtude da retificação da alíquota do SAT/RAT constante do **AIOP nº 51.021.112-7**, ressaltando que para o **AIOP nº 51.021.113-5**, os valores deverão ser mantido em sua integralidade.

Mantenha-se também a imputação de responsabilidade solidária aos contribuintes Cláudio Eugênio Stiller Galeazzi, Enéas César Pestana Neto, José Roberto Coimbra Tambasco, Hugo Antônio Jordão Bethlem, Antônio Ramatis Fernandes Rodrigues, Cláudia Elisa de Pinho Soares, Caio Racy Mattar, Sylvania de Souza Leão Wanderley, Marcelo Lopes, Paulo Gualtieri, Daniela Sabbag e José Antônio de Lameida Fillipo.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO.

Declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, com a edição da Súmula Vinculante nº 8 pelo Supremo Tribunal Federal, bem como sua revogação pela Lei Complementar nº 128/2008, o prazo decadencial das contribuições sociais passou a ser regido pelo Código Tributário Nacional.

Na constatação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se na constituição do crédito o disposto no inciso I do art. 173 do CTN, independentemente de ter havido pagamento parcial.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, cabendo ao contribuinte produzir as provas necessárias para justificar suas alegações.

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

O valor das contribuições pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar privada, aberta ou

fechada, integra o salário-decontribuição, quando em desacordo com a legislação específica.

PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS DA EMPRESA. DESATENDIMENTO À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. NATUREZA REMUNERATÓRIA. PAGAMENTO VIA PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. IRRELEVÂNCIA.

Os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos resultados da empresa, em desconformidade com a legislação específica, integram o salário-de-contribuição e, portanto, sujeitam-se às contribuições previdenciárias dos próprios segurados e do empregador, sendo irrelevante que o pagamento se dê mediante depósito em contas de previdência complementar dos referidos laboristas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%.

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 deverá ser duplicado.

JUROS.

No lançamento de ofício, não há previsão legal de aplicação de juros de mora sobre a multa, os quais incidem somente sobre o valor originário atualizado da contribuição.

LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE.
COMPETÊNCIA.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

FATOR ACIDENTÁRIO PREVIDENCIÁRIO - FAP.
REDUÇÃO.

Constatada a redução do RAT, deve-se retificar o lançamento.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas expressamente designadas por lei.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Não elididos os fatos que lhes deram causa, os Termos de Sujeição Passiva Solidária devem ser mantidos.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil só produzem efeitos entre as partes envolvidas nos litígios, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

A DRJ não recorreu de ofício, em razão do valor exonerado não ultrapassar o limite de alçada.

Em 17/06/2016, a COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (CBD) deu-se por ciente do acórdão de impugnação e interpôs seu recurso voluntário (v. fls. 3307 e seguintes), no qual basicamente reiterou os fundamentos de sua impugnação. Naquela mesma data, os contribuintes solidários também interpuseram seus recursos, nos quais igualmente reiteraram os argumentos da defesa.

A ciência formal dos sujeitos passivos em relação ao acórdão recorrido ocorreu posteriormente, conforme se vê às fls. 5831 e seguintes, e, em 21/10/2016, e diante da ciência formal, todos os sujeitos passivos novamente interpuseram recursos voluntários (v. fls. 5915 e seguintes), com conteúdo idêntico àqueles interpostos anteriormente.

A União - Fazenda Nacional, por intermédio da PGFN, apresentou contrarrazões às fls. 8111 e seguintes, no qual fez um breve relato dos fatos e refutou as teses relativas à decadência e à preliminar de nulidade dos autos, defendendo, no mérito, a legalidade das autuações. A Procuradoria ainda citou julgado deste Conselho, acórdão 2401-003.021, no qual teria sido analisado o “plano de previdência complementar” mantido junto ao Itaú Vida e Previdência, o que teria resultado na manutenção do lançamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

Os recursos voluntários são tempestivos e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecidos.

2 Do recurso voluntário da Companhia**2.1 DA DECADÊNCIA PARCIAL**

A recorrente afirma que, *"uma vez comprovada a existência de pagamento antecipado/parcial (fls. 1.863/1.912), verificado que os créditos tributários exigidos decorrem das competências de janeiro a dezembro de 2010 e a lavratura dos autos de infração se deu em 26/03/2015, todos os valores pertinentes a datas anteriores a 26/03/2010 se encontram alcançados pela decadência"*.

O acórdão de impugnação divergiu desse entendimento, porque, diante da alegada ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplicar-se-ia o art. 173, I, do CTN.

Pois bem. O critério de determinação da regra decadencial (art. 150, § 4º ou art. 173, inc. I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização.

Se o sujeito passivo antecipa o montante do tributo, mas em valor inferior ao efetivamente devido, o prazo para a autoridade administrativa manifestar se concorda ou não com o recolhimento tem início; em não havendo concordância, deve haver lançamento de ofício no prazo determinado pelo art. 150, § 4º, salvo a existência de dolo, fraude ou simulação, casos em que se aplica o art. 173, inc. I.

Expirado o prazo, considera-se realizada tacitamente a homologação pelo Fisco, de maneira que essa homologação tácita tem natureza decadencial. *Mutatis mutandis*, pode ser citado o verbete sumular abaixo reproduzido:

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.

Nesse sentido, eis o entendimento do colendo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso representativo de controvérsia:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o

Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (destacou-se)

Neste caso concreto, a recorrente comprovou ter efetuado o recolhimento parcial das contribuições exigidas nos autos de infração (fls. 1864 e seguintes) e não se pode perder de vista que as autuações decorrem de um levantamento específico (BP - BONUS PERFORMANCE) apurado pela fiscalização, de tal modo que se pode presumir que o sujeito passivo fez o recolhimento das contribuições incidentes sobre as demais verbas salariais.

Tanto é assim que a DRJ não negou a aplicação do art. 150, § 4º, do Código, sob o fundamento de ter inexistido o recolhimento parcial das contribuições, mas sim sob a alegação de dolo, fraude ou simulação. Esta é a controvérsia no tocante à decadência parcial do lançamento.

Para que se analise se houve ou não dolo, fraude ou simulação, é necessário rememorar o lançamento.

A fiscalização descreveu que a contribuinte mantinha um plano de previdência complementar contratado com a BrasilPrev, disponível a todos os funcionários e diretores, constituído por contribuições dos participantes e por contribuições da empresa. Neste plano, havia regras e carência para o resgate dos recursos e a despesa contabilizada, em 2010, teria sido de R\$ 2.190.000,00.

Também era mantido um segundo plano de previdência, contratado com a Itaú Vida e Previdência, formado por contribuições exclusivas da empresa, de valor e frequência livres. Não haveria carência e nem regras para resgate dos recursos, que eram, na maioria dos casos, imediatamente sacados. A despesa contabilizada com este benefício, em 2010, teria sido de R\$ 85.000.000,00.

Relativamente a esse segundo plano, a fiscalização entendeu tratar-se de mero subterfúgio para o pagamento de remuneração à determinada categoria de colaboradores da empresa, o que caracterizaria um esquema fraudulento para o pagamento de bônus de desempenho a executivos da companhia. Ainda segundo o agente autuante, a companhia teria tentado fazer parecer que os pagamentos seriam decorrentes de PLR, o que teria ensejado a qualificação da multa de ofício.

Todavia, uma coisa é definir que o plano de previdência privada não estaria em conformidade com a lei; outra coisa, bem diversa, é afirmar que a empresa teria pago bônus disfarçados de PLR em planos de previdência privada complementar com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Ora, se os pagamentos não estão de acordo com a lei, é viável e justificável a sua tributação, mas afirmar que teria havido dolo, fraude ou simulação é um salto argumentativo equivocado.

O plano de previdência complementar foi contratado junto a uma terceira parte (Itaú Vida e Previdência) e o programa da PLR contou com a assinatura do sindicato dos trabalhadores representativos da categoria. A empresa contabilizou os valores como bônus, como afirmado pela própria autoridade administrativa, sendo pouco ou nada convincente a acusação de que o sujeito passivo teria tentando disfarçar o pagamento de remuneração tributável.

Se a empresa tivesse tido tal intento, não teria porque ter feito a contabilização dos valores em conta de bônus e seria necessário concluir que ao menos o sindicato teria participado da alegada fraude.

O sujeito passivo não deixou de prestar os esclarecimentos cabíveis em sede de fiscalização e a autoridade administrativa teve acesso a todos os documentos e a todos os fatos necessários ao ato de lançamento. Como se depreende do relatório fiscal, o agente lançador não teve a menor dificuldade em verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor a aplicação da penalidade cabível.

A conduta da contribuinte, de creditar valores em planos de previdência privada complementar, seja a título de aportes propriamente ditos, seja a título de créditos de

PLR, está de acordo com o seu entendimento a respeito da matéria, não havendo qualquer demonstração inequívoca de que tenha agido com dolo, fraude ou simulação. A existência dessas circunstâncias dolosas, aliás, deve ser cabalmente demonstrada, tanto para efeito de determinação da regra decadencial aplicável, quanto para a qualificação da multa de ofício, qualificação esta que tem repercussão na esfera penal - neste caso, houve a representação fiscal para fins penais e a inclusão dos diretores no polo passivo do lançamento.

Nesse contexto, esta relatoria entende ser aplicável o art. 150, § 4º, do CTN.

Como o lançamento foi realizado em 26/03/2015, deve ser reconhecida a decadência das contribuições dos períodos de apuração até fevereiro de 2010. A competência março de 2010 não está nem mesmo parcialmente decaída, porque o seu período de apuração somente se encerrou no último dia daquele mês, razão pela qual deve ser parcialmente acolhida a preliminar de decadência, nos termos retro mencionados.

DECLARO-ME CIENTE DESTE AUTO DE INFRAÇÃO E ANEXOS, DOS QUAIS RECEBI A 2ª. VIA.

26/03/2015 _____ PROCURADOR

Data Assinatura do contribuinte sob ação fiscal/representante legal Qualificação

2.2 DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

A recorrente defende que, *"ao solicitar à instituição financeira a lista de todos os beneficiários e presumir que todos os valores aportados em previdência privada complementar configurariam bônus de desempenho, a Autoridade Fiscal deixou de cumprir com seu ônus de identificar a correta natureza dos valores aportados"*. No seu entender, a autoridade fiscal teria incorrido em vício material ao não identificar a real natureza dos pagamentos. Ela ainda casos específicos de *hiring bonus*, os quais fugiriam à discussão participação nos lucros *versus* bônus de desempenho.

Em sede de fiscalização, todavia, a contribuinte foi intimada e reintimada para apresentar documentos e prestar esclarecimentos. Nessas ocasiões, a contribuinte não informou e nem comprovou que também teria pago bônus de contratação a determinados executivos. Todos os esclarecimentos estavam centrados no plano de previdência privada complementar e no acordo coletivo da PLR.

A recorrente não deixou de atender à fiscalização nas diversas oportunidades em que foi perquirida, mas em nenhum momento chegou a fazer qualquer alegação relativa à composição dos pagamentos.

Tal circunstância não passou despercebida à PGFN, que, em contrarrazões, corretamente pontuou o seguinte - sem os destaques do original:

26. *Como se percebe, a fiscalização tentou por diversas vezes obter do contribuinte informações a respeito dos valores pagos por meio de aportes à previdência complementar da Itaú Vida e Previdência. Oportunidades não faltaram para que fosse esclarecido o pagamento, identificado pela própria contribuinte em sua contabilidade como "Bônus Performance".*

27. *Contudo, em nenhuma das diversas oportunidades concedidas pela fiscalização, a contribuinte cogitou que tal rubrica abrangesse verbas outras que não as provenientes do Acordo de Participação nos Resultados. Apesar das diversas*

intimações fiscais, não trouxe provas documentais a respeito da composição de tais pagamentos, nem sequer alegou que neles estivessem contidas rubricas de diversas naturezas.

A fiscalização também não partiu de mera presunção, mas sim identificou, na contabilidade e nos demais documentos apresentados pelo sujeito passivo, que este teria remunerado uma parcela de seus empregados através de bônus de performance.

Essa foi a interpretação da autoridade administrativa. Se porventura ela estiver incorreta, tal circunstância deverá ser analisada e sopesada no mérito. Explicando melhor, a fiscalização não concordou com as afirmações do sujeito passivo sobre a verdade material dos valores contabilizados nas contas de bônus e de PLR, tendo identificado que tais montantes seriam bônus pagos a uma classe diferenciada de trabalhadores da empresa, o que concluiu pelos diversos fundamentos esposados no relatório fiscal.

A fiscalização identificou a natureza dos pagamentos como bônus. Se, hipoteticamente, os valores forem atinentes à previdência ou a PLR, a tese fiscal estará equivocada, o que deverá ser reconhecido no mérito, e não em ponto preliminar. Isto é, não houve qualquer nulidade ou obstaculização do direito de defesa da contribuinte e o eventual desacerto da tese fiscal situa-se no mérito da questão controvertida.

Logo, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento.

2.3 DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

Antes de iniciar a análise deste ponto, é necessário observar que, na ótica do agente fiscal, a contabilização do bônus via previdência complementar (conta 331209 – Bônus Performance e 213724 – Provisão para Bônus Performance) e da participação nos resultados prevista no acordo coletivo (conta 391101 – Participação nos Resultados e 213723 – Provisão para Participação nos Resultados) era feita em contas independentes, por não se tratar da mesma despesa. Veja-se o seguinte excerto do relatório da autuação:

70. Embora a empresa queira fazer parecer que o pagamento de bônus via previdência complementar refere-se à participação nos resultados prevista no acordo coletivo, até mesmo a contabilização de um e outro benefício é feita de maneira segregada em contas independentes, obviamente porque não se trata da mesma despesa. Seguem abaixo os valores totais contabilizados no ano nas respectivas contas:

Conta	Descrição	Despesa de 2009, ref. aos valores pagos em 2010	Saldo em 01/01/2010	Saldo em 31/12/2010
331209	Bônus Performance	65.113.264,30		
391101	Participação nos Resultados	26.598.321,84		
213724	Provisão para Bônus Performance		-62.931.636,77	-76.649.664,50
213723	Provisão para Part. nos Resultados		-19.126.712,00	-16.011.694,61

Como será esclarecido no tópico seguinte, realmente as despesas são distintas e serão analisadas de forma separada. Aliás, nem mesmo parece subsistir controvérsia a esse respeito, pois a recorrente defende tanto a higidez do seu plano de previdência privada, quanto da PLR.

Iniciando-se pela PLR, a fiscalização narrou que as metas não constariam do acordo feito com o sindicato e que teriam sido pactuadas individualmente e omitidas dos demais colaboradores. Na sua concepção, embora os valores pagos dependessem do resultado da empresa como um todo ou de resultados setoriais, os bônus teriam sido pagos a título de incentivo individual para cumprimento de metas individuais, dentro do programa de remuneração dos executivos da empresa. Tais pagamentos não teriam transitado em folha de pagamento e teriam sido feitos mediante depósito em conta de previdência privada.

Pois bem. A não incidência das contribuições sobre a PLR é uma imunidade, vez que é uma norma de não tributação prevista na Constituição Federal. Ao estabelecer que tal verba está desvinculada da remuneração, a Lei Maior criou uma norma negativa de competência, impedindo o próprio exercício de atividade legislativa para criar imposição fiscal a ela atinente:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Como se conclui pela leitura do texto, a norma constitucional é de eficácia limitada, pois expressamente atribuiu à lei a competência para estabelecer os pressupostos dessa não vinculação. A execução da norma constitucional e o estabelecimento dos requisitos necessários para a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, e a sua consequente desvinculação da remuneração, indubitavelmente dependiam da regulamentação mediante lei. O STF e o STJ, a propósito, compartilham de igual entendimento, como se pode ver, respectivamente, no RE 505.597/RS e no AgRg no AREsp 95.339/PA.

No plano infraconstitucional, a regulamentação atual está na Lei nº 10101/00, que “*dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências*”. Em seu art. 2º, a lei prevê que a PLR/PPR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, através, conforme o caso, de comissão paritária escolhida pelas partes, convenção coletiva ou acordo coletivo.

Neste caso concreto, a PLR foi negociada e formalizada através de acordo coletivo de trabalho (“*Acordo Nacional de Participação nos Resultados 2009/2010*”, firmado entre o sindicato da categoria profissional e as empresas do grupo econômico a que a recorrente pertence), não havendo qualquer controvérsia nesse tocante. A controvérsia reside nas metas que foram acordadas entre as partes e na afirmação de que a PLR teria servido para o pagamento de bônus.

O primeiro ponto que se destaca do acordo é que os empregados somente fariam jus à participação nos resultados se fosse atingido um determinado percentual de crescimento do lucro operacional (vide abaixo). Isso é um indício de que a empresa distribuiu uma parcela de seus resultados aos seus empregados:

TABELA DE PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS – GRUPO 1

A participação nos resultados dos COLABORADORES abrangidos por este Acordo Coletivo está condicionada à que o colaborador do Grupo 1 tenha mais de 1 (um) ano de Empresa (Tabela 1), faltas injustificadas não superiores a 3 (três) no período de julho a outubro / 2009 (Tabela 2) e lucro operacional GPA (Tabela 3) a partir de 10% (dez por cento) acima do lucro operacional do ano anterior (2008).

^A

TABELA DE PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS – GRUPOS 2 e 3

- Os colaboradores dos Grupos 2 e 3, admitidos durante o exercício de 2009, terão a sua PLR proporcional ao número de meses trabalhados. A distribuição para os integrantes destes Grupos será feita até março de 2010, conforme as regras pré-estabelecidas, e condicionada ao crescimento de no mínimo 10% do Lucro Operacional em relação ao ano de 2008 (TABELA 3), além do atingimento de metas individuais e coletivas, acordadas previamente entre a Empresa e seus colaboradores..

Para os empregados do grupo 1, estabeleceu-se que receberiam a participação nos resultados de acordo com cálculo estipulado a partir (a) do lucro operacional apurado (em comparação ao lucro do ano anterior), (b) do tempo de casa e (c) do total de faltas ao longo do ano. Aqui também parece não ter havido controvérsia.

Para os empregados do grupo 2, estabeleceu-se que receberiam a participação nos resultados em consonância com o atingimento (a) de lucro operacional, (b) de metas coletivas e (c) de metas individuais acordadas previamente (vide cláusula acima reproduzida).

Muito embora a fiscalização afirme que as metas para esse grupo tenham sido pactuadas individualmente e omitidas dos demais colaboradores, o fato é que o acordo coletivo de trabalho é expresso ao asseverar que as metas individuais e coletivas teriam sido "*acordadas previamente entre a Empresa e seus colaboradores*". Quer dizer, tais metas coletivas e individuais, além de integrarem o acordo coletivo firmado, com ciência do sindicato representativo do direito de todos os trabalhadores, eram acessíveis aos trabalhadores do grupo 1. Não faria sentido o acordo coletivo mencionar, de forma expressa, a existência prévia das metas, se elas não tivessem sido pactuadas, ou se fossem inacessíveis aos demais interessados.

E a recorrente, às fls. 1354/1360, trouxe aos autos os documentos de divulgação interna da PLR, nos quais é possível identificar os índices e os fundamentos sobre os quais ela se pautou para fazer a distribuição dos resultados. Às fls. 3325 e seguintes a recorrente elucidou os detalhes do programa e ainda exemplificou o pagamento da PLR para uma funcionária específica, demonstrando, assim, a legitimidade das metas que foram estipuladas.

É bem verdade que o acordo coletivo é expresso ao prever que o número de salários a ser distribuído aos empregados dos grupos 2 e 3 variaria entre 0 a 6, de tal modo que, a princípio, não poderia haver distribuição além desses montantes. Contudo, o § 3º da cláusula terceira do acordo coletivo foi expresso ao determinar que a empresa poderia aumentar os valores constantes de todos os grupos como pagamento de participação nos resultados. Veja-se:

§3º - Caso a EMPRESA decida por liberalidade aumentar os valores constantes dos Grupos 1, 2 e 3 dos quadros acima, estes valores serão considerados como pagamento de Participação nos Resultados e não constituirão base de incidência de quaisquer encargos trabalhistas, previdenciários e fundiários não se aplicando ao mesmo o princípio critério da habitualidade.

Quer dizer, houve autorização expressa no acordo coletivo a esse respeito e não tendo sido demonstrado que a empresa distribuiu outros valores, que não uma parcela do seu resultado, parece irretocável o procedimento da contribuinte, procedimento este que viabilizou uma distribuição maior dos valores a uma parcela de seus empregados, ainda que dentro de uma categoria específica.

Não se pode perder de vista que a Constituição incentivou e estimulou as empresas a implementarem planos de tal natureza, como se observa textualmente no § 4º do art. 218 da Constituição. A par do estímulo constante do art. 7º, a Lei Maior dedicou outro dispositivo ao tema, tamanha a sua importância social:

Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)

*§ 4º A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que **assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.** (destacou-se)*

Muito embora a lei regulamentadora pareça ter negligenciado a participação nos lucros ou resultados como um direito social, pois nem mesmo faz qualquer menção a esse respeito, fato é que a Constituição a outorgou como um efetivo direito daquela natureza, o que deve ser levado em consideração pelo aplicador da lei, na busca da máxima eficácia da norma constitucional.

Os direitos sociais visam a criar as condições materiais necessárias ao alcance da igualdade real entre o dono do capital e o trabalhador. Segundo José Afonso da Silva, "*são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais*"¹.

Buscando igualar o empregador e o trabalhador, a Constituição lhe outorgou o direito à participação nos lucros ou resultados e na própria gestão da empresa. Não fosse a Constituição e a consequente regra imunizante, o trabalhador não teria as condições materiais necessárias para participar dos lucros ou resultados, os quais, por consectário lógico, decorrem do capital do qual ele não é dono.

Toda interpretação, portanto, deve ter como norte os direitos sociais. O fator mais relevante é a caracterização dos pagamentos como distribuições de lucros ou resultados.

Por fim, o acordo coletivo foi igualmente expresso ao prever, em sua cláusula terceira, que o pagamento da participação nos resultados dos empregados dos grupos 2 e 3 poderiam ser efetuados em folha de pagamento ou em previdência privada. Como dito pela

¹ Curso de Direito Constitucional Positivo, 12ª ed., rev., Malheiros Editores, 1996, p. 277.

recorrente, portanto, *"o simples fato de se aportar distribuição nos lucros por meio de previdência privada complementar, como no caso dos autos, não é elemento que ocasiona a sonegação fiscal; quanto menos a descaracterização da origem do aporte como distribuição de participação nos lucros"*.

A opção pelo pagamento através de aporte em planos de previdência privada representa mero meio de adimplemento da obrigação estipulada no acordo coletivo. Tal opção não pode servir de indício de má-fé da contribuinte, mesmo porque estipulada de comum acordo com o sindicato e porque o aporte na previdência teria o condão de trazer rentabilidade à participação, a qual, a partir do aporte, representaria um investimento para fruição futura pelo trabalhador.

A acusação fiscal, portanto, é improcedente nesse tocante, devendo ser excluídos do lançamento os pagamentos devidamente contabilizados em conta específica de participação nos resultados.

2.4 DA PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR

Em seu recurso voluntário, o sujeito passivo tenta demonstrar a regularidade dos aportes realizados em contas de previdência privada complementar para fins fiscais, tecendo considerações sobre a possibilidade de coexistência de dois planos distintos, sobre a discrepância entre os aportes realizados em um e outro plano e sobre a inexistência de prazo mínimo de carência.

No entanto, o recurso deve ser desprovido, conforme as razões que esta relatoria passa a expor.

É sabido que a contabilidade faz prova a favor do sujeito passivo e cabe à autoridade administrativa comprovar a inveracidade dos fatos nela registrados (vide arts. 923 e 924 do Regulamento do Imposto de Renda abaixo). Na dicção do art. 1179 do Código Civil, o empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade em correspondência com a documentação respectiva (vide abaixo):

Art.923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

Art.924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §2º).

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

No caso dos autos, a recorrente contabilizou parte dos valores que verteu ao plano de previdência privada como bônus de performance, de modo que a ela competia demonstrar que não se trataria de bônus, mas sim de contribuições em planos de previdência

privada não integrativas do contrato de trabalho. Se, de um lado, a contabilização faz prova a favor do sujeito passivo, de outro lado, cabe ao contribuinte demonstrar que os fatos contabilizados não estariam de acordo com a realidade dos fatos.

Para contabilizar os valores como bônus, é evidente que a contribuinte os interpretou como pagamento de uma premiação, isto é, como remuneração pelo atingimento de metas previamente definidas. Da mesma forma, para contabilizar os valores como PLR, a empresa os interpretou como distribuição de resultados, em consonância com o acordo coletivo firmado com o sindicato - quanto à participação nos resultados, viu-se que houve, efetivamente, distribuição de resultados de acordo com a lei.

Ocorre que o sujeito passivo não se dignou de demonstrar, cabalmente, que teria se equivocado em sua escrituração contábil e que os valores escriturados a título de bônus de performance seriam contribuições em planos de previdência privada não integrativas do contrato de trabalho.

A contrario sensu, as circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto, em todo o seu conjunto, revelam que a contabilização está de acordo com as conclusões da autoridade fiscal acerca do pagamento de bônus a uma classe diferenciada de trabalhadores, não se tratando, assim, de contribuições em planos efetivos de previdência privada complementar.

Quer dizer, conquanto os valores tenham transitado, em algum momento, em conta de previdência, em verdade eles se destinaram ao pagamento de remuneração por trabalho prestado, observando-se que a legislação previdenciária adota um conceito amplo de remuneração, para abarcar a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados, a qualquer título, destinados a retribuir o trabalho prestado ou colocado à disposição do empregador (vide art. 28 da Lei 8212/91).

A verificação da ocorrência do fato gerador dispensa o exame acerca da validade ou invalidade dos negócios jurídicos celebrados pela recorrente. Isso porque o inc. I do art. 118 do Código Tributário Nacional preleciona que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Compete à autoridade administrativa verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, *ex vi* do art. 142 do Código, o qual, a propósito, não contém qualquer disposição atinente à licitude ou ilicitude do fato que consubstancia a hipótese de incidência.

Outrossim, é sabido que o contrato tem eficácia entre as partes, de tal maneira que as suas cláusulas não são necessariamente opostas ao Fisco e a terceiros. Exemplificativamente, e com viés fortemente interpretativo, o art. 123 do Código preceitua que as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública. Diz-se com viés interpretativo, porque tal dispositivo apenas enuncia o que o direito privado já enunciava: o contrato obriga as partes contratantes e, em regra, não pode prejudicar direito de terceiros.

Ao tratar da jurisprudência administrativa deste Conselho, em tópico atinente à elisão e evasão tributárias, a prof. Maria Rita Ferragut menciona a existência de "*negócios*

*lícitos mas não oponíveis ao Fisco*², corroborando a importância da substância do fato, em detrimento de sua forma de exteriorização.

Logo, o que importa para o direito tributário é a realidade, e não a aparente verdade resultante dos negócios jurídicos celebrados pela recorrente. É irrelevante a nomenclatura do instrumento negocial ou mesmo a eventual fatura, importando, sim, identificar a materialidade da hipótese de incidência e sua efetiva ocorrência no mundo real.

O princípio da realidade sobrepõe-se ao aspecto formal, considerados os elementos tributários, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal³.

Segundo o falecido Professor Geraldo Ataliba, “a lei atribui a certos fatos a virtude, a potencialidade, a força bastante para determinar o nascimento da obrigação tributária”⁴; e “o vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, por força da lei, da ocorrência do fato imponible”⁵.

Para a configuração do fato gerador da obrigação tributária, o direito brasileiro adotou, em regra, o princípio negocial, por força do qual não se exige nenhuma forma específica de sua exteriorização. Veja-se a inextinguível doutrina:

Pode-se, para tal fim, o legislador efetivamente consagrar um de dois princípios ou técnicas: a) o princípio negocial (Geschäftsprinzip), por força do qual o fato gerador é considerado, qualquer que seja a forma de sua exteriorização; b) o princípio documental (Urkunden ou Beurkundungsprinzip), que consiste no acréscimo de um plus à configuração do fato gerador, com a exigência que, além da essencial consistência do fato, ato ou negócio que nele se contém (gestum) – id quod interest – tal fato tenha por forma de exteriorização uma versão documental, um scriptum, um instrumento específico.

*A regra é a prevalência do princípio negocial*⁶.

Deve ser analisada, portanto, a essência do fato, pois nem mesmo importa a sua forma de exteriorização (princípio negocial ou *Geschäftsprinzip*), observadas as exceções estabelecidas na própria legislação. Dito de outra forma, basta que o fato configure rigorosamente a previsão hipotética da lei.

Esta relatoria não discorda da recorrente quando ela afirma poderem coexistir dois planos distintos; quando ela diz que a inexistência de prazo de carência não necessariamente invalida o plano; quando ela narra que a discrepância entre os aportes realizados em ambos os planos de previdência, por si só, não milita em seu desfavor.

² FERRAGUT, Maria Rita. As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 115.

³ STF, RE 346084 / PR.

⁴ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 3 ed. São Paulo : Ed. Revista dos Tribunais, 1984, p. 29.

⁵ ATALIBA, Gerado. Obra citada, p. 65.

⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 5 ed. revista e atualizada / pelo Prof. Flávio Bauer Novelli; anteriores anotações de atualização, pelo Prof. Geraldo Ataliba. Rio de Janeiro : Forense, 1994, p. 38/39.

Todavia, e como já sinalizado, as circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto permitem inferir que houve sim o pagamento de bônus, o não o crédito real de contribuições ao plano de previdência privada do Itaú Vida e Previdência.

A recorrente nem mesmo contestou, tampouco explicou a circunstância levantada pela fiscalização, de que o presidente do grupo teria recebido o valor correspondente a mais de 72 vezes a remuneração declarada no mês.

Igualmente não se verificou maiores sacrifícios da recorrente em infirmar, de forma contundente, a constatação colhida em sede de fiscalização, de que tal plano era formado integralmente por contribuições exclusivas da empresa.

As demais circunstâncias narradas pela fiscalização (exorbitância dos valores, saques imediatos e indiscriminados, inexistência de prazo de carência, etc), muito embora não sejam, no entender deste relator, vedadas pela legislação legal e infralegal que regulamenta a previdência privada, apenas se somam às demais circunstâncias supra mencionadas e ao próprio fato de que a recorrente contabilizou tais importâncias como bônus, não tendo a recorrente se dignado de demonstrar que cometeu erro material na escrituração.

Logo, deve ser negado provimento ao recurso neste particular.

2.5 DA MULTA QUALIFICADA

Como já narrado, a fiscalização qualificou a multa de ofício sob o argumento de que a contribuinte teria incorrido em dolo, fraude ou simulação.

Entretanto, e no ponto da decadência, ao qual apenas se remete para evitar tautologia, este relator entendeu não terem havido tais circunstâncias, de tal maneira que o recurso voluntário deve ser provido neste ponto, para afastar a qualificação da multa de ofício.

2.6 DA SOLIDARIEDADE

A recorrente defende a inexistência de solidariedade das pessoas físicas. Tal questão, contudo, será dirimida nos seus respectivos recursos voluntários, mesmo porque, a rigor, ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, *ex vi* do art. 18 do CPC.

2.7 DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Subsidiariamente, o sujeito passivo defende o cancelamento da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Tal tese, todavia, é rechaçada pela Súmula CARF 108, segundo a qual *"incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício"*.

Conforme preleciona o art. 161 do CTN, o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora. Logo, a incidência dos juros se dá sobre o crédito, fazendo-se necessário extrair o sentido e o alcance da referida expressão.

O próprio Código permite essa inteligência, pois em seu art. 139 preleciona que o crédito tributário decorre da obrigação principal, ao passo que no § 1º do art. 113 preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Logo, sendo o crédito decorrente da obrigação principal, a qual também tem por objeto a penalidade pecuniária, e não apenas o tributo propriamente dito, é indubitável que os juros também incidem sobre a multa de ofício. Essa interpretação, a par de sistemática, é igualmente lógica, na medida em que, a partir de um determinado momento, o contribuinte também está em mora quanto ao pagamento da sanção pecuniária, não se vislumbrando o porquê de não sofrer a incidência dos encargos moratórios sobre a referida rubrica. Pela pertinência, cumpre transcrever os dispositivos legais, na ordem suscitada neste voto:

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.

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

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.

Não é por acaso que as Súmulas CARF nºs 4 e 5 aludem à incidência dos juros sobre débitos tributários e crédito tributário, respectivamente:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Destarte, os juros de mora são aplicáveis sobre a multa de ofício, na medida em que ela é integrante do crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Ambas as Turmas da Primeira Seção do STJ vêm decidindo dessa mesma forma. Veja-se:

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.

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.*

(AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012)

3 Dos recursos voluntários das pessoas físicas solidárias

Os contribuintes solidários, com razão, entendem não haver fundamento para mantê-los no polo passivo do lançamento.

Registre-se, inicialmente, a impropriedade de imputar-se solidariedade com base na aplicação conjunta do art. 124, inc. I, do CTN, com o seu art. 135, inc. III, porque as hipóteses versadas nesses dispositivos são bem diferentes. Vale colacionar:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O art. 124, inc. I, trata da solidariedade fundada no interesse comum das pessoas no fato gerador, ao passo que o art. 135, inc. III, fundamenta a responsabilidade pessoal resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Enquanto que a solidariedade, a propósito, não necessariamente decorre de um ato ilícito, a responsabilidade do art. 135 pressupõe um ato de tal natureza, como se conclui de uma simples leitura do seu *caput*.

O CTN, em seu art. 121, parágrafo único, prevê duas espécies de sujeitos passivos: (i) o contribuinte, ou sujeito passivo direto, que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação; (ii) e o responsável, ou sujeito passivo indireto, o qual, sem revestir a condição de contribuinte, está obrigado por expressa previsão legal. Veja-se:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No tocante ao responsável, o art. 128 do Código preleciona que sua obrigação deve necessariamente decorrer de sua vinculação com o fato gerador.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Já o solidariamente obrigado, de outro vértice, é aquele que tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou aquele expressamente designado por lei, *ex vi* dos incs. I e II do art. 124.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Muito embora se denomine o solidariamente obrigado como responsável solidário, fato é que o Código, até por sua tipologia e pela disposição de seus artigos, estabelece uma clara diferenciação entre o responsável e o solidariamente obrigado.

Com efeito, a solidariedade é tratada nos arts. 124 e 125, enquanto a responsabilidade é regrada em capítulo próprio (CAPÍTULO V - Responsabilidade Tributária), e nos arts. 128 e seguintes.

Destarte, conquanto a solidariedade tenha o efeito de responsabilizar/obrigar o sujeito ao pagamento do crédito tributário (sob o ponto de vista obrigacional, o Código Civil, em seu art. 391, exemplificativamente preceitua que pelo inadimplemento das obrigações "*respondem*" todos os bens do devedor), é iniludível que o CTN distinguiu as figuras (a) do contribuinte, (b) do responsável e (c) do solidariamente obrigado.

É importante frisar, ademais, que a solidariedade pressupõe o interesse comum na obrigação principal (e veja-se que não se trata de mero interesse, mas sim de interesse comum na própria obrigação principal), ou a expressa indicação em lei, ao passo que a responsabilidade tributária reclama a mera vinculação com o fato gerador da respectiva obrigação.

Não há como confundir-se o interesse comum com a simples vinculação, de forma que as hipóteses legais são indubitavelmente distintas.

Quanto ao art. 135, a responsabilidade é pessoal do agente, porque a obrigação tributária é resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Tal responsabilidade, sem qualquer sombra de dúvida, e muito diferentemente do que ocorre com a solidariedade, somente pode ocorrer em caso de ato ilegal praticado pelo agente, pois a regra só a admite em caso de atos praticados (repita-se) com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Forte doutrina, a propósito, entende que *"em confronto com o artigo anterior, verifica-se que esse dispositivo exclui do pólo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao mandar que o executor do ato responda pessoalmente"*⁷.

Logo, ou as pessoas físicas respondem pelos créditos tributários em função do art. 124, inc I; ou em decorrência do art. 124, inc, II; ou, ainda, por força do art. 135.

Não há, diante da narrativa feita pelo ilustre agente autuante, como obrigá-los com base em todos os dispositivos citados.

De todo modo, e segundo se depreende do relatório fiscal, a autoridade administrativa equivocou-se ao tentar demonstrar o interesse comum das pessoas físicas no fato gerador da obrigação principal realizado pela pessoa jurídica (art. 124, inc. I).

A autoridade administrativa valeu-se de um único fundamento de fato para entender que as pessoas físicas seriam solidárias, mais precisamente o de que *"a pessoa jurídica não age por si, mas através de seus diretores"*. É o que se observa claramente no item 89 do relatório fiscal. A partir desse único argumento, o agente lançador concluiu que, *"nos termos do art. 124, I, e 135, III [...], respondem solidariamente com a empresa os diretores [...]"*.

Em primeiro lugar, ao afirmar que *"a pessoa jurídica não age por si, mas através de seus diretores"*, como se isso fosse indício de interesse comum no fato gerador, ou de ato ilegal, o agente lançador acabou por ignorar que a pessoa jurídica tem personalidade jurídica própria e que o seu patrimônio não se confunde com o patrimônio de seus sócios, acionistas, diretores, gerentes, etc.

Em segundo lugar, passou despercebido à autoridade lançadora que as contribuições constituídas nos presentes autos são todas patronais, nem mesmo subsistindo qualquer interesse econômico, muito menos jurídico, das pessoas físicas em iludi-las. Dito de outra forma, as pessoas físicas e a empresa não estão na mesma posição em se tratando das contribuições que integram os autos de infração. Seus interesses podem ser até mesmo excludentes e as pessoas físicas, em regra, não têm qualquer economia quando a empresa deixa de recolher as contribuições a seu cargo.

Em terceiro lugar, é evidente que as pessoas jurídicas somente praticam seus atos através de seus representantes legais, mas isso não quer dizer que as pessoas físicas sejam sempre solidárias ou responsáveis. A admitir-se tal generalização, nem haveria necessidade do regramento constante do citado art. 135.

A extensão da relação jurídico-tributária a uma determinada pessoa requer a ocorrência de todos os elementos fáticos previstos em lei, ou seja, a concretização de todas as circunstâncias legais atinentes à solidariedade ou à responsabilidade. Dito de outra forma, a solidariedade ou a responsabilidade pressupõem a regra matriz de incidência e a regra matriz de solidariedade ou responsabilidade, cada uma com seus pressupostos fáticos e seus sujeitos próprios (contribuintes, solidários, responsáveis, etc), não tendo a autoridade fiscal logrado êxito em demonstrar a existência dos pressupostos legais da solidariedade, devendo ser providos os recursos voluntários das pessoas físicas.

⁷ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 327.

4 Conclusão

Diante do exposto, vota-se no sentido de conhecer dos recursos voluntários, para (a) acolher, em parte, a preliminar de decadência, declarando-se a extinção das contribuições até a competência fevereiro de 2010, (b) dar parcial provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica, a fim de excluir do lançamento os pagamentos devidamente contabilizados em conta específica de participação nos resultados; e (c) dar provimento aos recursos voluntários das pessoas físicas, a fim de excluí-las do polo passivo dos lançamentos.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Redator Designado

Em que pese as, como de costume, muito bem fundamentadas e articuladas razões do voto do Relator, peço licença para dele dissentir.

Dos pagamentos supostamente lastreados em PLR.

Quanto à matéria de fundo, o mérito resume-se a identificar a natureza dos valores pagos pela recorrente, contabilizado na rubrica "**3312099 - Bônus Performance**", no importe de R\$ 69.130.043,12.

Segundo relata o Fisco, tais valores haviam sido contabilizados como despesas com a previdência privada Itaú Vida e Previdência.

Mais a frente, ainda no curso do procedimento fiscal, a autuada havia esclarecido que referido valor derivaria, em verdade, do pagamento de bônus por metas de performance da liderança.

Ainda em outra oportunidade, quando questionada acerca do pagamento daquele bônus via previdência complementar, passou a sustentar tratar-se de crédito em função de PLR, cujo acordo preveria seu pagamento na forma de previdência complementar.

Assim sendo, buscou a recorrente, a todo custo, caracterizar a não incidência da exação, ora ao argumento de que seriam aportes de previdência complementar⁸, ora de que seriam pagamentos a título de PLR⁹.

Quanto a essa última justificativa, o autuante foi incisivo ao consignar que a base de cálculo utilizada no lançamento teria sido os valores depositados em contas de previdência complementar da Itaú Seguros e Previdência, no importe de R\$ 69.130.043,12 ao longo de 2010.

⁸ Art 28, § 9º, "p", da Lei 8.212/91.

⁹ Art 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/91.

Por sua vez, colacionou em seu Relatório Fiscal, planilha que demonstraria os valores provisionados em 2009 e suas respectivas contas de despesa, tanto no que toca ao bônus, quanto ao que se refere à Participação nos Resultados. Confira-se:

Conta	Descrição	Despesa de 2009, ref. aos valores pagos em 2010	Saldo em 01/01/2010	Saldo em 31/12/2010
331209	Bônus Performance	65.113.264,30		
391101	Participação nos Resultados	26.598.321,84		
213724	Provisão para Bônus Performance		-62.931.636,77	-76.649.664,50
213723	Provisão para Part. nos Resultados		-19.126.712,00	-16.011.694,61

Dos valores acima, infere-se que a base de cálculo utilizada pela autuante (pagamentos de R\$ 69.130.043,12 em 2010) guarda, aparentemente, relação de exclusividade com os valores provisionados a título de Bônus Performance, diferenciando-se, a seu turno, dos valores provisionados a título de Participação nos Resultados.

Em outras palavras, penso que aqueles R\$ 69.130.043,12 pagos em 2010 contemplaram aqueles R\$ 65.113.264,30 provisionados em 2009, além de parte dos provisionados no próprio ano dos pagamentos, enquanto que os pagamentos decorrentes da Participação nos Resultados estariam sendo contabilizados em virtude do seu provisionamento em outra conta - (213723).

Não obstante, para que não pairasse dúvida acerca da natureza desses pagamentos, a autoridade autuante procedeu à análise daqueles instrumentos de acordo.

Nesse ponto, ao considerar que foram lançados fatos geradores até julho de 2010, merece especial importância o acordo relativo ao resultado de 2009, **assinado em 18.06.2009**, cujos pagamentos ocorreriam em dezembro de 2009 ou até março de 2010, eis que o de 2010, previa, da mesma forma, pagamentos em **dezembro de 2010 ou até março de 2011**.

Referido Acordo Coletivo de Trabalho, que fazia menção ao cumprimento de metas individuais e coletivas para os beneficiários dos grupos 2 e 3, teria sido ajustado após o início do período de apuração a que se referia a PLR, além de não trazer evidência de que tivesse sido arquivado na entidade sindical dos trabalhadores, conforme dispõem os §§ 1º, II e 2º do artigo 2º da Lei 10.101/2001.

Quanto à estipulação das metas individuais e coletivas, entende o Relator, a partir da redação da parte final da cláusula segunda do ACT, que aquelas já teriam sido previamente acordadas entre a empresa e seus colaboradores quando de sua assinatura.

Não vejo dessa forma.

O parágrafo de onde se extrai o fundamento acima tem sua redação voltada a detalhar como se daria - em quais condições - a distribuição da PLR.

Veja-se, a DISTRIBUIÇÃO seria feita até março, conforme as regras pré-estabelecidas, condicionada ao crescimento de no mínimo 10% do Lucro Operacional em relação ao ano de 2008, além do atingimento de metas individuais e coletivas, acordadas previamente entre a Empresa e seus colaboradores.

Em outras palavras: da construção acima, é razoável concluir que as metas deveriam ser acordadas **antes da distribuição da PLR**, não necessariamente que já tivessem sido acordadas quando da assinatura do acordo.

Se assim o fosse, penso que a redação poderia ter-se dado de forma mais clara, como por exemplo: "*...além do atingimento de metas individuais e coletivas já acordadas entre a Empresa e seus colaboradores...*"

Tanto o é, que essas metas, bem assim os respectivos resultados obtidos, não teriam sido apresentados à Fiscalização, embora a recorrente tivesse sido intimada e reintimada a fazê-lo.

Ponto outro do voto condutor que não acompanho é a conclusão de que, imaginando-se que as metas já haviam sido acordadas quando da assinatura do acordo e pelo fato de o sindicato ter tido ciência do ACT, que as metas coletivas e individuais seriam acessíveis a todos os trabalhadores do grupo.

Com todo o respeito, não vejo dessa forma.

Segundo relata o Fisco, a autuada teria encaminhado à Fiscalização uma exposição em slides, de onde se pôde extrair as seguintes informações:

- As metas serão compostas por indicadores coletivos, individuais e comportamentais.
- Que os funcionários elegíveis para recebimento por meio de previdência privada são os diretores e os gerentes; os demais recebem por meio de folha de pagamento.
- Que o valor da PPR resulta do índice relativo ao crescimento do lucro operacional, o alcance das metas e o salário individual.
- Que a divulgação das informações deve ser filtrada ("Encaminhar apresentações reduzidas, específicas para cada público.")

Destaque-se aqui, a última informação acima, noticiando que, na prática, haveria certo sigilo na divulgação das regras, metas e condições a todos os trabalhadores, quando relacionadas aos diretores e aos gerentes na condição de beneficiários dos aportes.

Abstraindo-se a interpretação daquela cláusula 2ª - se as metas já haviam sido acordadas antes da assinatura do acordo ou se deveriam ser ajustadas antes da distribuição da PLR - seja lá qual for a linha de entendimento, o fato é que o § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/01 é claro ao prescreve que "**dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas.**"

Vale dizer, as regras claras e objetivas - aí incluídas as metas individuais/coletivas/corporativas, conforme o caso - devem constar do próprio acordo eleito para o pagamento da PLR, sob pena de se propiciar indesejada surpresa aos que perceberão a verba, além de macular a transparência que se espera de uma plano, sobretudo quando essa

"lacuna" na especificação das regras/metras só se aplica a uma parcela dos contemplados (cargos do alto escalão da empresa).

No caso em tela, como bem colocado pelo Fisco e após reproduzir excerto do Relatório Anual e de Sustentabilidade 2010 da recorrente, os bônus teriam sido pagos não a título de PLR ao amparo da Lei 10.101/2001, mas a "*de incentivo individual para cumprimento de metas individuais, dentro do programa de remuneração dos executivos da empresa.*"

Da multa qualificada e seu reflexo na contagem do prazo decadencial.

No que toca à multa qualificada, divirjo em igual medida.

O Relatório Fiscal dedicou um título à parte para narrar fatos que levaram à conclusão ter a recorrente agido de forma fraudulenta, tal como previsto no artigo 72 da Lei 4.502/46¹⁰.

Vejamos:

O contribuinte contratou um plano de previdência complementar com a seguradora Itaú Vida e Previdência S/A, cujo objetivo não era assegurar benefícios previdenciários aos participantes, mas simplesmente efetuar o pagamento de verbas salariais aos seus mais altos executivos, sem pagar contribuições previdenciárias e outros encargos trabalhistas e sem reter o IRF.

Nesse ponto, vale destacar que a recorrente efetuou diversos aportes naquele plano de previdência, contabilizando, senão todo o montante, quase que sua totalidade, em conta que indicaria tratar-se de Bônus de Eficiência.

E em um dado momento, no curso da fiscalização, chegou até a admitir que referidos valores decorreriam, na verdade, do pagamento de bônus por metas de performance da liderança.

Todavia, mais a diante, passou a sustentar tratar-se de pagamento de PLR, na forma da Lei 10.101/2001, cujo acordo, conforme abordado no tópico anterior deste voto, não observou os requisitos postos no referido diploma.

Note-se que não eram aportes os mais variados. Ou seja, não se referiam a todos os trabalhadores da empresa, mas sim àqueles dos altos escalões, com valores substancialmente expressivos.

Veja-se, ao mesmo tempo em que mantinha-se um plano de previdência cujos aportes foram considerados regular pelo Fisco (o da BrasilPrev), manteve-se o do Itaú Vida e Previdência apenas para receber os aportes acima.

A irregularidade quanto a este último plano foi, inclusive, admitida pelo Relator quando assentou que as circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto permitiriam inferir que houve sim o pagamento de bônus, e não o crédito real de contribuições ao plano de previdência privada do Itaú Vida e Previdência.

Nesse rumo, os fatos trazidos retratam, sem sobras de dúvida, às seguintes condutas meio ou atos preparatórios, que tiveram como propósito, ao fim e ao cabo, impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal:

¹⁰ Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

-
- Simulou a contratação de um plano de previdência privada, quando sua real intenção era pagar verbas salariais aos seus executivos.
 - Evitou o pagamento do imposto de renda retido na fonte, a incidência de contribuições previdenciárias e outros encargos trabalhistas.
 - Simulou, ainda, que estes pagamentos se davam por conta do acordo de participação nos resultados firmado com o sindicato da categoria.
 - Retardou o conhecimento por parte da administração tributária da ocorrência dos fatos geradores.

Como consequência do aqui abordado e concluído, tem-se que a contagem do prazo decadencial deva observar o disposto no artigo 173, I do CTN, eis que evidenciada circunstância que acaba por excepcionar à aplicação do § 4º, do artigo 150 daquele diploma. É dizer, a ocorrência de fraude é condição que desloca a sistemática de contagem da regra especial (art. 150) para a de caráter geral (art. 173).

Assim sendo, a considerar que a ciência do lançamento dera-se em 26.03.2015 e a competência mais remota data do mês de janeiro de 2010, não há que se falar em decadência.

Considerado que fui vencido quanto à matéria atinente à responsabilização dos diretores da autuada, deixo de abordá-la neste voto vencedor.

Forte no exposto, VOTO no sentido de NEGAR provimento a recurso da autuada.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti