



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

**Processo nº** 19515.721037/2011-64

**Recurso nº** Voluntário

**Acórdão nº** 2301-005.773 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

**Sessão de** 5 de dezembro de 2018

**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

**Recorrente** CARGILL AGRÍCOLA S/A.

**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2007 a 30/06/2007, 01/07/2007 a 31/07/2007

01/12/2007 a 31/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO.  
PREVENÇÃO DA DECADÊNCIA.

O fato de existir ação judicial tramitando, com suspensão da exigibilidade do crédito, não impede e nem desobriga o fisco de realizar os atos necessários para constituição do crédito fiscal, com o intuito de impedir a decadência, em obediência ao art. 142 do CTN.

PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA.  
MATÉRIAS IDÊNTICAS.

Conforme dispõe a Súmula CARF 01, importa em renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.(Súmula Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)".

DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. FISCO E INTERESSADO.  
SIMULAÇÃO, CONLUIO OU FRAUDE.

Para a imputação dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, o fisco deve apontar os elementos que podem caracterizar o ilícito tributário. A prova nesse caso deve ser atribuída a quem acusa o ilícito praticado, diante do que dispõe o artigo 9º do Decreto 70.235/72, onde a autuação deverá estar instruída com todos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O fisco ao realizar o procedimento adequado com todas as provas necessárias para a comprovação dos fatos ocorridos, repassa ao interessado a obrigação

---

de comprovar as alegações do seu direito, o que não ocorreu no presente caso.

Recurso voluntário provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, por concomitância com ação judicial, e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Alexandre Evaristo Pinto, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada para substituir o conselheiro Reginaldo Paixão Emos), Wesley Rocha, Sheila Aires Cartaxo Gomes (suplente convocada para substituir o conselheiro João Bellini Junior), Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato e João Maurício Vital (Presidente em Exercício). Ausentes justificadamente os conselheiros João Bellini Junior e Reginaldo Paixão Emos.

## Relatório

Sumário sucinto do processo transcrito em nota de rodapé<sup>1</sup>.

Trata-se de recurso voluntário interposto por CARGILL AGRÍCOLA S/A., contra o acórdão de julgamento n.º 1656.484, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo I -SP (2 ª Turma da DRJ/SP1), que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário, referente às contribuições previdenciárias sociais, em razão de pagamento de remuneração variável por metas atingidas de seus colaboradores, utilizados pela empresa como " Programa de Bônus", que seriam Participação nos Resultados (PPR), mediante crédito nas contas dos planos de previdência privada complementar dos participantes (indivíduos remunerados pela empresa instituidora do plano, contribuinte em epígrafe) junto à empresa ITAÚ Vida e Previdência S.A., CNPJ n.º 92.661.388/000190 (na época dos fatos, em 2007, denominado UNIBANCO AIG Previdência).

O Acórdão recorrido, descreve o seguinte:

---

<sup>1</sup> I. AUTO DE INFRAÇÃO e-fls. 5-16  
II. TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL e-fls. 17-56  
III. IMPUGNAÇÃO e-fls. 702-773  
IV. ACÓRDÃO DE IMPUGNAÇÃO fls. 962-978  
V. RECURSO VOLUNTÁRIO fls. 820-939

---

*integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AI's) lavrados, pela fiscalização, contra o contribuinte retro identificado:*

- (1) AI DEBCAD n.º 37.270.0012, no montante de R\$ 2.586.250,27 (dois milhões, quinhentos e oitenta e seis mil e duzentos e cinqüenta reais e vinte e sete centavos), consolidado em 10/07/2007, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas às competências 06/2007, 07/2007 e 12/2007;
- (2) AI DEBCAD n.º 37.270.0055, no montante de R\$ 318.081,66 (trezentos e dezoito mil e oitenta e um reais e sessenta e seis centavos), consolidado em 10/07/2007, referente a contribuições destinadas a terceiros – Salário-Educação, Incra e Sebrae – incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas às competências 06/2007 e 07/2007.

*O Relatório Fiscal, de fls. 17 a 56, em suma, traz as seguintes informações:*

- *que o crédito lançado se encontra amparado por depósito do montante integral decorrente de ação judicial;*
- *que foram lançadas contribuições decorrentes de remunerações pagas através da previdência privada;*
- *que houve o lançamento de contribuições sobre os pagamentos efetuados pela empresa através de crédito nas contas dos planos de previdência privada complementar dos participantes junto à seguradora ITAU VIDA E PREVIDÊNCIA S A, CNPJ 92.661.388/000190 (na época, UNIBANCO AIG PREVIDÊNCIA), no período de 01/01/2007 a 31/12/2007;*
- *que não foram lançadas as contribuições ao SESI e SENAI, por ter a empresa convênio próprio direto com essas instituições;*
- *que os fatos geradores da contribuição previdenciária constam da contabilidade da empresa sem transitarem pela folha de pagamento nem terem sido declarados em GFIP (Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e informações à Previdência Social) antes do início deste procedimento fiscal, e os respectivos recolhimentos não foram comprovados pela empresa bem como não constam do banco de dados da Receita Federal do Brasil;*

- que o contribuinte, em benefício próprio e de seus administradores e empregados contratados – que ocupam funções de gerência e direção – efetuou o pagamento de remuneração variável em razão de metas atingidas – ora intitulado pela empresa de Programa de Bônus, ora de Participação nos Resultados (PPR), mediante crédito em contas de previdência privada, de forma a assegurar sua dedução no lucro real, e a evitar a incidência de contribuições previdenciárias e demais encargos trabalhistas, bem como o pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) no momento do pagamento, propiciando, inclusive, que os ditos empregados submetessem seus rendimentos a uma menor tributação em razão do regime próprio dos planos de previdência privada complementar;
- que o pagamento de verbas a título de PPR que estejam em desacordo com a lei específica n.º 10.101/2000 ou pagas a título de Bônus compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros;
- que, no caso, houve uma contratação, firmada especificamente entre o empregado e a empresa, acordando o pagamento de uma remuneração variável, em razão dos resultados alcançados pela segunda, que se pressupõem vinculados à atuação do primeiro, se tratando de salário;
- que o contribuinte prestou falsa declaração, ao deixar de acrescentar ditas parcelas à base de cálculo da remuneração, e se utilizou de simulação (meio ardiloso) para o pagamento destas verbas remuneratórias, no intuito de evitar a tributação, fazendo este pagamento via aporte em previdência privada e não informando tais parcelas em folha de pagamento;
- que foram verificados dados da matriz e das filiais em atividade no período de 01 a 12/2007, tendo sido os levantamentos efetuados pelo estabelecimento da matriz;
- que, durante o procedimento fiscal, realizado na empresa CARGILL, foi conduzida diligência na seguradora ITAU VIDA E PREVIDÊNCIA S.A., para coleta de dados sobre o plano de previdência privada utilizado para pagamento desta remuneração;
- que a fiscalização iniciou seus trabalhos em 19/07/2010, com a ciência postal pelo contribuinte, com Aviso de Recebimento (AR), do Termo de Início de Procedimento Fiscal;
- que o sujeito passivo efetuou o pagamento de remuneração variável/bônus através de depósitos em conta de previdência privada para seus empregados executivos (cargos de gestão) e alguns contribuintes individuais, com o fim de se furtar à tributação;

- que a empresa, em atendimento a Termo de Intimação Fiscal, apresentou listagem com nome, CPF e valor dos aportes feitos por ela, como instituidora do plano, em conta de previdência privada na seguradora ITAU VIDA E PREVIDÊNCIA S.A.;
- que esses dados foram comparados com as informações de Folha de Pagamento apresentadas pela empresa em fiscalização, com as GFIP's entregues via conectividade social pela empresa antes do início da ação fiscal, e com as informações prestadas pela seguradora;
- que, dessa análise, verificou-se que os valores de aporte em previdência privada não foram informados em Folha de Pagamento e em GFIP da empresa;
- que foi constatado, ainda, que cinco beneficiários dos aportes em previdência privada efetuados pela empresa não constavam informados em sua Folha de Pagamento ou GFIP, sendo estes considerados como contribuintes individuais para o levantamento da contribuição previdenciária devida;
- que foi elaborada, pela fiscalização, planilha em anexo denominada "Valores de aportes em previdência privada", com os dados provenientes da empresa dos aportes efetuados por ela aos segurados empregados e contribuintes individuais, no total anual de R\$ 11.967.367,55 (sendo R\$ 2.328.529,40 para contribuinte individual e R\$ 9.638.838,15 para empregado);
- que a empresa apresentou, ainda, os seguintes documentos referentes aos aportes em previdência privada: boletos bancários que comprovam os pagamentos feitos à seguradora; e, lançamentos contábeis dos valores aportados em 2007 nos planos de previdência privada;
- que se pode verificar, através dos lançamentos contábeis, que os valores foram contabilizados pela própria empresa como Bônus (e não previdência privada) e como Adiantamento de Salário em conta transitória, comprovando a tese da fiscalização de que os valores pagos pela empresa através de aporte em previdência privada são parcelas remuneratórias, devendo sofrer incidência da contribuição previdenciária;
- que, em atendimento a Termo de Intimação Fiscal, a empresa apresentou esclarecimentos sobre a Política de Remuneração Variável dos funcionários e administradores e o Programa de Bônus para gestores e diretores citados no relatório anual de 2007;
- que, segundo informações da empresa e de lançamentos contábeis, o valor gasto pela empresa CARGILL com a política de remuneração variável é de 24 milhões;

- que esse valor é pago através de três modalidades, sendo uma delas (2<sup>a</sup> modalidade) para empregados em cargos de gestão – PPR (Programa de Participação nos Resultados para executivos) – premiação anual variável proporcional ao nível do cargo, baseada no atingimento da meta da área de abrangência regional ou global e condicionada e dependente da performance individual acertada previamente com seu gestor;
- que o pagamento não é vinculado a um acordo de PLR previamente estabelecido com a empresa, visto que o funcionário acerta sua performance diretamente com seu gestor;
- que a empresa gastou R\$ 11.967.367,55 nessa 2<sup>a</sup> modalidade, que é o pagamento de remuneração variável, ora chamada por ela de PPR ora de Bônus, e a que se atém essa fiscalização, tendo sido esses valores pagos aos seus funcionários através de aportes em conta de previdência privada;
- que, não só da leitura dos dispositivos do programa intitulado Política de Remuneração Variável, mas também e principalmente dos fatos constatados nesta fiscalização, é possível afirmar que se trata de bônus em razão dos resultados alcançados pelo sujeito passivo, resultados estes vinculados à atuação dos empregados;
- que o rendimento pago na situação em análise não teve a natureza de participação nos resultados da empresa, mas sim de remuneração pelo trabalho;
- que a empresa “segregou” alguns empregados e lhes ofereceu uma forma de remuneração sem a incidência do tributo devido e intitulou essa situação de “plano de participação nos lucros exclusivo aos executivos”, diferente do plano geral estabelecido para os demais funcionários;
- que este plano fornecido aos executivos, não se trata da participação nos termos da Lei n.º 10.101/2000;
- que, ao promover o pagamento em espécie, ainda que sob o título de participação nos resultados, a fonte pagadora fica obrigada à retenção e o recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte IRRF, e o beneficiário sujeita-se à tributação da renda mediante aplicação da tabela progressiva, o que não ocorreu no caso em questão, evidenciando mais uma vez a tentativa da empresa de remunerar seus empregados e contribuintes individuais sem a devida tributação;
- que o que interessa, para o exame do caso em apreço, é a identificação da natureza jurídica dos pagamentos efetuados cujo “meio” empregado foi a utilização de depósitos em conta de previdência privada complementar;
- que a própria fiscalizada confessou, nos documentos anexos 15 e 16:

a) que "as contas e os respectivos lançamentos contábeis dos valores aportados em 2007 nos planos de previdência privada encontram-se anexo, no arquivo digital. UNIBANCO: trata-se de pagamento de Bônus";

b) que "as importâncias depositadas em juízo de contribuição previdenciária e FGTS referem-se aos valores de bônus pagos aos funcionários com cargos de gestão (gestores e diretores), cujos valores foram pagos através de depósito em contas de Previdência Privada junto ao Unibanco Vida e Previdência";

c) que os ocupantes de gestão "receberam o pagamento de bônus através de depósito efetuado em contas de previdência privada junto à Seguradora Unibanco, durante o ano de 2007";

• que, ao fazer o pagamento de bônus mediante crédito em conta de previdência privada, constrói-se um cenário para que a empresa contratante pretenda: I) a não incidência das contribuições previdenciárias, invocando as disposições do art. 458, § 2º da CLT e do art. 28 § 9º, "p" da Lei 8.212/91, que não consideram salário a utilidade concedida pelo empregador a título de previdência privada; e, II) a exclusão do dever de retenção na fonte, por se tratar de rendimento isento, nos termos do art. 39, do RIR/99;

• que a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores

pagos a título de PPR (ou bônus) em 2007 está sendo discutida em ação judicial movida pela empresa em julho de 2005 (5 anos antes do início desta ação fiscal) – Ação Declaratória 2005.61000166132 – e os valores foram depositados judicialmente;

• que, na petição inicial, referente a propositura dessa ação judicial pela empresa, ela pede que seja declarado seu direito à não inclusão dos valores de PLR em BC do INSS, quer em relação aos benefícios decorrentes dos acordos coletivos, quer em relação aos planos complementares mantidos espontaneamente (ou seja sem prévio acordo), e afirma que mantém programas de PLR diferentes para os estagiários, empregados e empregados executivos;

• que o assunto a que se atém a fiscalização é aquele sobre os valores pagos pela empresa a título de PPR (Programa de Participação nos Resultados) aos seus executivos, que são os mesmos valores pagos de acordo com a 2ª modalidade, no valor de R\$ 11.967.367,55, durante o ano de 2007;

• que, na petição inicial da referida ação judicial, a empresa afirma, ainda, que os empregados executivos receberiam PLR de acordo com planos de bônus próprios mantidos, reconhecendo ela própria que o pagamento de PLR seria, na verdade, pagamento de bônus, parcela esta integrante do salário de contribuição;

• que a ação judicial é acompanhada de depósitos judiciais dos montantes devidos das contribuições previdenciárias pela empresa, e as devidas a Outras Entidades e Fundos (Terceiros);

- que, em junho de 2007, foi depositado 23,8% de previdência sobre o valor aportado referente a: 20% da parte patronal, 3% de SAT, 0,2% de INCRA e 0,6% de SEBRAE;
- que, em julho e dezembro de 2007, foi depositado 22,8% de previdência sobre o valor aportado referente a: 20% da parte patronal, 2% de SAT, 0,2% de INCRA e 0,6% de SEBRAE;
- que, nos três meses, foi recolhido de Terceiros: 2,5% para FNDE, 1% para SENAI e 1,5% para SESI, além de um adicional de 0,2% de SENAI, obrigatório para empresas com mais de 500 funcionários;
- que a empresa confirmou, em declaração, que as importâncias depositadas em juízo de contribuição previdenciária e FGTS se referiam aos valores de PPR (bônus) dos diretores depositados em contas de previdência privada junto ao Unibanco Vida e Previdência;
- que os aportes feitos em previdência privada não são pagos de forma eventual, tendo sido pagos como contraprestação do trabalho de maneira regular e acertada;
- que, como a Lei n.º 8.212/91 e o Decreto n.º 3.048/99 estabelecem exaustivamente as rubricas que não compõem o salário de contribuição, entende-se que os abonos de qualquer natureza, concedidos em virtude de lei, dissídio, acordo coletivo ou contrato ou por mera liberalidade, fixos ou variáveis, integram a base de cálculo;
- que a intenção de omissão ao fisco é evidente para pagamentos quer seja a título de PPR quer seja de Bônus, pois este pagamento foi omitido da folha de pagamento e igualmente não houve retenção do imposto de renda devido na fonte, como é devida para o pagamento de ambas as rubricas;
- que os valores levantados na fiscalização se referem aos valores aportados em Previdência Privada no FGB – Fundo Garantidor de Benefícios;
- que não foi apresentado o contrato de plano de previdência privada FGB da empresa com a seguradora Itaú (na época Unibanco) para o ano de 2007;
- que tão somente foi entregue à fiscalização o contrato assinado em 01/04/2009 com a cláusula de que os atos praticados em 2007 foram ratificados e convalidados através deste contrato;
- que a inexistência de um contrato leva-se a crer pela Simulação de Negócio Jurídico conforme estabelece o inciso III do parágrafo 1º do artigo 167 do Código Civil (Lei 10.406/2002), sendo que o seu “caput” estabelece que “é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se simulou se válido for na substância e na forma”,

*e, no caso, se entendeu que houve uma dissimulação do pagamento de bônus em aportes em contas de previdência privada;*

- *que a empresa e a seguradora tentam dar veste jurídica e validade ao apresentar um contrato que prega retroatividade para justificar uma prática ilícita, ou seja, depósitos por dois anos em contas de previdência privada sem contrato firmado, sem regras definidas, caracterizando depósitos a esmos contabilizados como fraudes;*
- *que houve o uso indevido da previdência privada para pagamento de bônus;*
- *que, no caso em tela, há uma contratação firmada especificamente entre o empregado e a empresa, acordando o pagamento de uma remuneração variável / bônus, em razão de atingimentos de metas, que se pressupõem vinculados à atuação do primeiro, não se tratando de mera liberalidade, sendo o pagamento efetuado como contraprestação do serviço prestado, se tratando de salário;*
- *que somente os executivos – cargos de gestão (conforme afirma a própria empresa em ação judicial impetrada por ela) recebiam remuneração variável / bônus através de depósito em conta de previdência privada;*
- *que o contribuinte procurou ocultar, deliberadamente, do Fisco, o pagamento de verbas de natureza remuneratória;*
- *que a empresa tem a discricionariedade de remunerar qualquer valor aos seus executivos, cabendo ao Fisco, porém, enquadrar essas verbas como incidentes ou não de acordo com sua real natureza;*
- *que o conceito de salário de contribuição é estabelecido pelo artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, estando relacionadas, em seu parágrafo 9º, as parcelas não integrantes do mesmo;*
- *que a previdência privada foi usada somente para que a empresa se esquivasse do pagamento dos tributos devidos, não tendo sido usada para os meios que foi criada;*
- *que a maioria dos executivos da Cargill apresentam saques anuais constantes, como um mecanismo de receberem gratificação, fazendo da Previdência Privada uma conta corrente para obtenção desta gratificação não eventual;*
- *que, no caso destes executivos, não há pretensão de renda futura com a Previdência Privada, mas de recebimento de grandes valores em datas determinadas pelo grupo empresarial que atuam;*
- *que, conforme o artigo 214, § 9º, inciso XV do Decreto 3.048/99 e o art. 28, parágrafo 9º, alínea "p" da Lei 8.212/91, não integra o salário-de-contribuição o valor da contribuições efetivamente pago*

pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar privada, aberta ou fechada, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho;

- que o plano não deve favorecer alguns empregados (gerentes, diretores) em detrimento dos demais, devendo ser observado o tratamento equânime entre todos os empregados e dirigentes para que não integre o salário-de-contribuição;
- que, no caso, a utilização de um plano de previdência complementar foi o instrumento utilizado pelo contribuinte para eximir-se da incidência das contribuições sociais sobre pagamentos de salário indireto, efetuados aos funcionários ocupantes de cargos de direção;
- que toda a operacionalização da Previdência Privada suplementar paga aos executivos da CARGILL descreve a desvirtuação de um instrumento financeiro legal para o pagamento de remuneração;
- que, além de os depósitos efetuados nas contas de previdência privada não possuírem a natureza jurídica de contribuições regulares a planos de previdência privada, os beneficiários de tais depósitos efetuaram os resgates dos aportes vertidos pela empresa em prazos não permitidos pela legislação em vigor;
- que os resgates efetuados demonstram que estes não obedeceram à carência de um ano civil completo, contado a partir do primeiro dia útil do mês de janeiro do ano subsequente ao da contribuição, estabelecida pelo artigo 56, parágrafo 4º da Resolução CNSP n.º 139/2005;
- que foi elaborada planilha como amostragem, com base nas informações fornecidas pela seguradora, informando o resgate efetuado por 37 pessoas (do total de 169 participantes) no ano de 2007 após os aportes efetuados pela empresa;
- que esses planos, de maneira incoerente com a normalidade de um plano de previdência privada, começam o ano com saldo zero (saldo em 31/12/2006), os aportes ocorrem em 31/07/2007, e na maioria dos casos descritos, o valor total é resgatado no próprio dia 31/07/2007, encerrando o ano com saldo zero (saldo em 31/12/2007);
- que previdência é planejamento para renda futura, que aqui há casos de resgates imediatos ao aporte, e que a única justificativa no desinteresse de geração de renda futura é que, na realidade, os depósitos em questão são simples pagamentos de remuneração variável;
- que o resgate constante demonstra que a previdência privada está sendo usada como conta corrente bancária;

- que os planos de previdência privada só foram utilizados como meio de ocultar a real natureza jurídica dos depósitos nele efetuados e, desta forma, se furtar à tributação;
- que, em 2007, do total de 169 executivos que tiveram aportes em previdência privada, 94 deles efetuaram resgates totais e 15 efetuaram resgates de parte do que foi aportado, conforme se verificou nos documentos apresentados pela seguradora Itaú;
- que, no que diz respeito ao pagamento de verbas remuneratórias mediante depósito em conta de previdência privada, há uma divergência entre a vontade real e a aparente: a fiscalizada quer pagar salário, mas para se furtar à tributação o faz mediante depósitos em conta de previdência privada como se tratassem de contribuições normais a estes planos, havendo o enquadramento no inciso II, § 1º do art. 167 do Código Civil em vigor – simulação do negócio jurídico;
- que, além dos depósitos efetuados em conta de previdência privada (que estavam a ocultar o pagamento de remuneração), foram identificados os resgates;
- que o resgate não é condição essencial à caracterização das infrações que levaram a esta autuação, sendo tecidas considerações a seu respeito para reforçar a tese de que o contribuinte agiu de má-fé, subvertendo este instituto (previdência privada);
- que, quando o resgate ocorre de forma indiscriminada, pode indicar, e é este justamente o caso ocorrido com o fiscalizado, que o plano de previdência pode estar servindo a fins ilícitos;
- que a fiscalização, após extensiva análise dos fatos apurados, verificou que os depósitos em conta de previdência privada correspondem à remuneração do segurado, e que o creditamento em conta de previdência privada somente se presta a evitar a incidência das contribuições previdenciárias, bem como a retenção do imposto de renda na fonte com base na tabela progressiva, e, ainda, cria condições para que o beneficiário se furtar à tributação ou se sujeite a uma menor tributação de seu rendimento, quando do resgate do valor correspondente junto à Entidade de Previdência Privada, sendo estacados os seguintes pontos, para se chegar a tal conclusão: 1) não informação dos pagamentos de bônus (verbas remuneratórias) em folha de pagamento; 2) os lançamentos contábeis dos bônus pagos através de aportes em previdência privada foram feitos em conta de bônus e de adiantamento de salário; 3) o pagamento desse bônus foi feito através de Política de Remuneração Variável que nomeou essa verba de PPR, tendo havido uma tentativa da empresa em remunerar (pagar bônus) através de verba denominada PPR sem que esta obedecesse a lei específica e houvesse a retenção do IRRF; 4) ação judicial promovida pela empresa que afirma serem, os aportes em previdência privada, valores de

*pagamento de bônus; 5) a rubrica bônus é parcela integrante do Salário de Contribuição, mesmo que paga sob a nomenclatura de PPR; 6) não retenção do Imposto de Renda devido na Fonte; 7) não existe contrato vigente para o ano de 2007 entre a empresa e a seguradora Itaú para os aportes efetuados no FGB; 8) houve o uso indevido da Previdência Privada como conta corrente; 9) descumprimento das regras de Previdência Privada ao permitir resgates constantes; 10) vantagens ao segurado para o não pagamento do imposto de renda devido; 11) simulação do negócio jurídico;*

- *que a empresa contratante (a fiscalizada) responde, não só pelas contribuições previdenciárias, juros e multa, como também por multa isolada e juros de mora isolados em razão de não ter promovido a retenção e recolhimento do imposto sobre valores em espécie entregues ao beneficiário (auto de infração distinto), ocultados mediante depósitos em conta de previdência privada que não correspondem à contribuição do empregador a planos de previdência privada;*
- *que se aplica, em matéria tributária, o princípio da primazia da realidade, que demonstra que a simples utilização de contas de Previdência Privada, para o pagamento de remuneração variável ajustada, não a transforma em verba não incidente – a real essência do fato gerador é a que deve prevalecer, o instituto utilizado para pagá-lo visou somente a ocultação da sua real natureza, e a conseqüente fuga das obrigações tributárias;*
- *que a ocorrência da conduta de sonegação por parte do contribuinte fica caracterizada quando se verifica que a fiscalizada tinha total conhecimento da legislação, havendo a desvirtuação de um produto financeiro chamado Previdência Privada, para pagamento de Remuneração Variável;*
- *que o dolo está visível, pois, para evitar que a autoridade fiscal tomasse ciência da obrigação principal em sua totalidade, já que ofereceu outras verbas salariais à tributação, quis disfarçá-la com o título de Previdência Privada, mas, sem as características legais e operacionais inerentes a esta verba;*
- *que o descumprimento de obrigações acessórias ensejou a lavratura dos seguintes Autos de Infração: a) CFL 30 – AIOA 51.002.5803, por deixar de preparar folhas de pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB – Processo n.º 19515721144/ 201192;*
- b) *CFL 34 – AIOA 51.002.5790, por deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições – Processo n.º 19515721144/ 201192;*

c) CFL 68 – AIOA 37.270.0128, por apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias – Processo n.º 9515721.037/201164;

- que será emitida a devida Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP – PT 19515721038/201117), para comunicação à autoridade pública competente para as providências cabíveis;
- que não houve lançamento da contribuição previdenciária devida pelo segurados, tendo a auditoria apurado que os segurados que ocupam os cargos de gestão estavam contribuindo sobre limite máximo do salário-de-contribuição à época da ocorrência dos fatos geradores.

Constam, no presente processo digital, entre outros, os seguintes documentos relativos aos Autos de Infração: folhas de rosto dos Autos de Infração; DD – Discriminativo do Débito; RL – Relatório de Lançamentos; FLD – Fundamentos Legais do Débito; Mandado de Procedimento Fiscal; Termo de Início de Procedimento Fiscal; Termos de Intimação Fiscal; Termo de Constatação; e, TEPF – Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal.

A DRJ de origem, após análise da defesa, lançou entendimento de que a matéria teria sido objeto de contestação judicial, e que, portanto, haveria renúncia à demanda administrativa, tendo em vista o ajuizamento pela contribuinte da ação declaratória n.º 2005.61.00.0166132, que tramita perante a Justiça Federal da Terceira Região, em face do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e da União Federal.

Em seu recurso, a contribuinte reproduz as mesmas razões de primeira instância, acrescentando que não pode haver a decretação de renúncia ao seu direito, uma vez que a ação judicial que busca validar o PLR, objeto de autuação, se deu anterior ao período fiscalizatório, e que, ao seu entender, não há renúncia daquilo que ainda não teria sido objeto de Lançamento fiscal. Nesse sentido, alega que: "nos autos daquela ação judicial – que versaria sobre os pagamentos feitos por ela a título de PLR sobre acordos coletivos e sobre os pagamentos feitos espontaneamente, os quais teriam dado ensejo ao presente lançamento – defenderia seu posicionamento de que a participação dos empregados nos lucros e resultados poderia ser implementada por três formas, não excludentes entre si: (i) mediante comissão escolhida pelo empregador e pelos empregados, integrada por um representante do Sindicato (inciso I do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000); (ii) por acordo ou convenção coletiva (inciso II do artigo 2º); e, (iii) por planos mantidos espontaneamente pela empresa (art. 3º, § 3º)".

Aduz ainda que a existência de depósito judicial constitui em obstáculo ao fisco lançar o crédito fiscal.

No mérito, além do que já reproduzido acima, alega a legalidade do plano de previdência privada e dos seus respectivos rasgastes, bem como afirma que não houve a intenção de simulação na relação jurídica realizada entre a instituição seguradora e a empresa autuada.

Solicita, ainda, que os valores que ainda não tiver sido resgatados sejam excluídos do Lançamento fiscal, e pede a anulação da autuação.

Por fim, relata-se que da presente ação fiscal gerou-se outras autuações, que consistem na exigência de obrigação acessória decorrente do fato gerador, bem como da exigência de imposto de renda sobre os aportes realizados (processos n.º 19515.721170/2011-11; e n.º 19515.721144/2011-92 e 19515.721294/2011-04), e que conforme se constatou da tramitação desses processos, este relator solicitou o apensamento desses para julgamento em conjunto, a fim de se evitar decisões conflitantes.

Dante dos fatos narrados, é o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator - Wesley Rocha

O Recurso Voluntário apresentado está revestido do requisito formal de tempestividade. Portanto, dele o conheço. Assim, passo a analisar os pontos alegados pela recorrente.

### DO DEPÓSITO JUDICIAL E DA PRESENTE AUTUAÇÃO

Alega a recorrente que a fiscalização estaria impossibilitada de exigir o crédito fiscal, em razão da existência de depósito judicial referente a valores da presente autuação.

Nesse aspecto, sem razão a recorrente.

A exigência do presente débito decorre do poder-dever da administração em realizar a cobrança dos seus créditos, uma vez que o interesse público está revestido no ato administrativo. Nesse sentido, o processo administrativo fiscal é o meio que a Fazenda Pública se utiliza para cobrar legalmente seus créditos.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, em ato vinculado, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento, lavrando-se o auto de infração, e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, independente da ação judicial manejada, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

*"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."*

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*

*I a qualificação do autuado;*

*II o local, a data e a hora da lavratura;*  
*III a descrição do fato;*  
*IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*  
*V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".*

Ainda, inexiste decisão judicial que impeça o procedimento de lançamento do crédito fiscal. Portanto, correto o lançamento, ainda que pendente de julgamento de litígio judicial, sendo que este, encontra-se com sua exigibilidade suspensa, em razão do depósito judicial realizado e das defesas manejadas, conforme dispõe a legislação em vigor. Ademais, o ajuizamento visa prevenir a decadência.

## DA MATÉRIA ADMINISTRATIVA SOB CONCOMITÂNCIA COM A DEMANDA JUDICIAL

Nesse quesito, a decisão de primeira instância identificou que a demanda administrativa guarda relação com a ação judicial ajuizada pela recorrente, antes do início da fiscalização e autuação fiscal.

Em análise do relatório fiscal em conjunto com a petição inicial, sentença e recurso de apelação (e-fls. 316, e seguintes), verifica-se que há clara concomitância em relação ao que se discute na ação judicial. Inclusive, nas páginas 30 e 31 do e-processo, existe discriminação de tudo que foi solicitado na petição inicial com o que foi atuado na presente demanda administrativa.

A ação declaratória n.º 2005.61.00.0166132, pretende declarar a inexistência de relação jurídico-tributário para desobrigar a recorrente ao recolhimento de contribuições previdenciárias e de terceiros sobre os planos de participações nos lucros e resultados estabelecidos por meio dos acordos coletivos e dos planos mantidos espontaneamente por ela, uma vez que tais planos, no seu entendimento, estariam em conformidade com a Lei n.º 10.101/2000.

Apesar da autuação ser específica quanto a exigência de contribuições previdenciárias em PPR de empregados em cargos de gerência e de diretores, e da ação judicial ser mais ampla, onde discute também o PPR de funcionários e estagiários (incluindo gerentes e diretores - executivos) a matéria registra semelhança, pois os executivos recebiam a participação de acordo com os planos de bônus próprios mantidos espontaneamente pela empresa, e, portanto, caracteriza a concomitância, conforme descrição de parte do relatório fiscal abaixo:

52. A petição inicial, referente a propositura de Ação Declaratória pela empresa CARGILL, autuada sob o nº 2005.61.00.016613-2 peticiona 3 assuntos diferentes, a saber: *Autora pede que seja declarado seu direito à não inclusão dos valores de PLR em BC do INSS, quer em relação aos benefícios decorrentes dos acordos coletivos, quer em relação aos planos complementares mantidos espontaneamente (ou seja sem prévio acordo).* Além disso, a petição afirma que a empresa mantém programas de PLR diferentes para os estagiários, empregados e empregados executivos.
53. O assunto a que se atém essa fiscalização é aquele sobre os valores pagos pela empresa a título de PPR (Programa de Participação nos Resultados) aos seus executivos (a partir da pág 11 da numeração da própria ação judicial – DOC 17). São os mesmos valores pagos de acordo com a 2ª modalidade no valor de R\$ 11.967.367,55 durante o ano de 2007.

Por outro lado, observa-se que a ação judicial teve julgado seu mérito quanto aos PPRs de executivos e estagiários. Porém, não foi julgada a matéria no que diz respeito à regularidade plano de participação de resultados de seus funcionários, tendo em vista que o juiz de primeiro grau entendeu que como não havia ainda autuação sobre a contribuinte, não haveria interesse de processual pela demandante, ora recorrente.

Com isso, a contribuinte alega que corre o risco de não ter decisão de mérito quanto a possível matéria que não teria sido julgado pelo poder judiciário. Contudo, o ponto central da questão é que fica inviável ter uma decisão administrativa de conteúdo que está posto perante demanda judicial. A decisão da DRJ já se pronunciou sobre isso, afirmando que não caberia "naquele momento da decisão" afastar qualquer incidência das demais contribuições que não foram objetos de análise de mérito da sentença proferida, uma vez que o processo judicial encontrava-se em andamento, e ainda completou: "*É de se notar, também, que o resgate, como informado pela fiscalização, não se trata de condição essencial para a lavratura dos Autos de Infração em tela, tendo sido tal dado trazido aos autos apenas como mais um elemento para reforçar a sua tese de que estaria havendo a subversão da utilização do instituto da previdência privada*" (e-fl. 803).

Entretanto, como visto, o recurso de apelação aguarda julgamento pela segunda instância, e nesse sentido, esse colegiado fica impossibilitado de decidir sobre matéria que ainda pende de análise do poder judiciário, diante das normas que regem o PAF e do regimento interno desse Tribunal Administrativo.

Com isso, a recorrente alega, ainda, que teria ajuizado a ação judicial antes da fiscalização e que não há renúncia daquilo que ainda nem foi exigido ou debatido. Haveria, no entendimento da recorrente, equívoco quanto ao conceito de "renunciar" a direito que lhe assiste, tendo em vista que não tem como renunciar algo que ainda não ocorreu de fato, não havendo renúncia fático-jurídico que ainda não foi objeto de autuação.

Entretanto, a Súmula CARF n.º 1, que foi reeditada em 2018 com aplicação vinculante, concluiu que há renúncia ao direito de discutir a matéria mesmo que ação judicial tenha sido ajuizada antes da ação administrativa, conforme transcrição *in verbis*:

*"Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)".*

Em que pese a ação judicial ter levantado os valores de forma a verificar verdadeiro lançamento por homologação, a fiscalização levantou e apurou de ofício a ocorrência do fato gerador.

Portanto, a aplicação da referida Súmula deve ser de maneira obrigatória por este colegiado, não comportando interpretação diversa ao caso, concluindo pela concomitância das matérias postas em julgamento.

## DA ACUSAÇÃO DE SIMULAÇÃO E CONLUIO

**No que tange a acusação de simulação e conluio, verifico que essa matéria não foi objeto de irresignação judicial, uma vez que a fiscalização ocorreu posteriormente ao ajuizamento da respectiva demanda, não existindo debate na seara judicial sobre os referidos temas, havendo, portanto, o direito de recorrer pela contribuinte.** Assim, passo a analisar o tema.

Inicialmente, cumpre esclarecer que não houve nenhuma "penalização" referente à aplicação de multas no que diz respeito à simulação e possível conluio, em razão da recorrente ter realizado depósito judicial integral no valor exigido nessa autuação. Assim, o fiscal não aplicou a penalidade de multa nem exigiou os juros de mora<sup>2</sup>.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

*I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

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.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72".

A dita simulação teria ocorrido, segundo a finalização e do acórdão recorrido, pelo seguinte motivo:

*"No caso, de acordo com o exposto no Relatório Fiscal, tem-se que, de fato, houve o desvirtuamento da utilização do instituto da previdência privada, pela empresa, tendo a fiscalização não apenas revelado a prática da simulação, tendo constatado uma divergência entre a vontade real e a aparente da empresa, mas também demonstrado que tal procedimento, adotado por ela, se não impedi, retardou o conhecimento, por parte da Administração Tributária, da ocorrência dos fatos geradores em apreço, e visou modificar as suas características essenciais,*

<sup>2</sup> Nesse sentido, o auto de infração obedece ao disposto na 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". (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ainda, assim dispõe a Súmula CARF nº 17: "Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo". (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

*ocultando a sua real natureza, e tal conduta se encontra perfeitamente tipificada na legislação de regência.*

*É de se ressaltar, ainda, que, como relatado pela fiscalização: I) a própria empresa confessa, em documentos anexados aos autos, que houve o pagamento de bônus através de depósito efetuado em contas de previdência privada, durante o ano de 2007; II) não foi apresentado contrato de plano de previdência privada FGB da empresa com a seguradora para o ano de 2007, tendo sido realizados depósitos sem contrato firmado".*

Diante das acusações da fiscalização ao presente caso, vejamos as seguintes circunstâncias.

No que diz respeito ao possível "desvirtuamento" da previdência privada entendo que essa acusação não procede, ou não seria a intenção da recorrente, uma vez que, ao meu ver, o depósito judicial dos valores referente aos fato geradores do presente caso se deu anterior à fiscalização, não tendo autuação quanto a isso. O princípio da boa-fé do contribuinte deve ter interpretação de aplicação ao caso concreto. Nesse sentido, um possível obstáculo criado pela recorrente para com a fiscalização não teria sentido de persistir, tendo em vista que essa, de forma espontânea, apurou a quantia devida, realizando o depósito em juízo e chamou a Fazenda para o litígio judicial, uma vez que entenderia que estaria isenta da tributação ora exigida, e com a demanda pretenderia debater a incidência ou não do tributo exigido. Direito legítimo que lhe assiste.

Assim, comprehendo que não houve obstáculos criados à fiscalização por parte da contribuinte, mas talvez uma interpretação distinta que a do fisco, uma vez que ao seu entender, mesmo que persista o auto de infração, a contribuinte também alega que a verba paga aos seus diretores seria isenta da contribuição previdenciária. A próprio relatório fiscal e decisão *a quo*, afirmam que pode não ter tido impedimento de conhecimento dos fatos geradores, mas talvez retardou-se a ciência deles. Entendo que essa alegação não possui consistência, pois os fatos apurados e registrados pela contribuinte, afastam qualquer tipo de diliação do conhecimento dos "acontecimentos", tendo em vista que ela mesmo apresentou os valores apurados.

Entendo que, não tem como haver obstáculo e nem omissão de fatos quando eles mesmos são apresentados pelo interessado, uma vez que a própria fiscalizada levou ao conhecimento da Fazenda os fatos geradores, e também depositou a quantia relativa às contribuições sociais devidas.

Em relação à falta de contrato entre seguradora (banco) e contribuinte, comprehendo que esse fato por si só não gera o possível "conluio" entre as partes com o intuito de lesar o fisco. Isso porque, apesar de ser o banco Itaú (Unibanco na época dos fatos) uma grande instituição financeira, e que, ao que se tem ciência, segue a regra de formalização de seus atos e negócios praticados, ele somente tem o condão de intermediar as transações e aportes financeiros, devendo haver mais que a simples "falta de contrato" entre as partes para caracterizar um possível "conluio", capaz a tornar eficaz a prática de simulação.

Caberia, portanto, à fiscalização a caracterização de mais elementos que pudesse imputar o *consilium fraudis*, no que diz respeito ao *animus* fraudulento, ou também o *animus simulandi* por parte da contribuinte e terceiro envolvido no ato jurídico.

Segundo Hugo de Brito Machado, "simulação é a ação de fingir a prática de um ato ou negócio jurídico com a finalidade de prejudicar terceiros, especialmente credores, inclusive o Fisco, fazendo com que pareça existir uma situação que na verdade não existe" (Machado, *in Introdução ao Planejamento tributário*. Malheiros editora, São Paulo-SP, 2014, pág. 66).

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista Fábio Piovezan Bozza, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: "*dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la*" (*in Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199).

Cumpre esclarecer que, quando há a acusação de uma simulação, existe a *distribuição do ônus da prova*. Nesse sentido, é o que diz o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". Grifou-se.

Em que pese o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito ser do interessado/contribuinte, percebe-se que com o dispositivo acima citado o legislador quis que nos casos de caracterização de ilícitos houvesse uma espécie de "distribuição do ônus da prova", a fim de que a fiscalização tivesse também que suportar o encargo de provar com elementos indispensáveis à comprovação do ilícito ocorrido.

Nesse sentido, esse Conselho já decidiu, em situação a demandar outro conteúdo, mas com a mesma finalidade:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Ano-calendário: 2000 DIREITO CREDITÓRIO. RESTITUIÇÃO.  
COMPENSAÇÃO. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.*

*No processo administrativo de restituição e compensação de créditos tributários, incumbe ao contribuinte provar o fato constitutivo do seu direito (a certeza e liquidez do direito creditório) e, ao Fisco, para indeferir o pleito, provar fatos que evidenciem a inexistência do direito afirmado pelo contribuinte ou que constituam impedimento, modificação ou extinção desse direito."* Acórdão de julgamento n.º 1402-002.484, em 12/04/2017.

O jurista Leandro Paulsen abordando o tema, em seu livro que trata sobre a Constituição e o Código Tributário, explica de maneira mais didática, os elementos e premissas necessárias para imputar no auto de infração as características fraudulentas:

*"A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal.*

*Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que 'O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos'. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, 'a exceção da exceção'. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 140200752, 140200753 e 140200754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 920200.632, de 12 de abril de 2010, 920100.971, de 17 de agosto de 2010, 330100.557, de 26 de maio de 2010, e 1402001.180, de 10 de dezembro de 2012. Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada." (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013). Grifou-se. (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. pág. 882/883)"*

Portanto, entendo ser caso de aplicação do art. 112 do CTN, onde utiliza-se de dispositivo mais favorável ao acusado quando restar dúvidas quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade do fato a determinado caso concreto, conforme dispositivo transscrito abaixo:

*"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação".*

Como mencionado, não é possível identificar que a recorrente agiu com má-fé por meio de elemento de fraude, conluio por ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do tributo devido, uma vez que esse compreendia que teria o benefício da isenção nas operações realizadas. Tanto é que, para ter segurança jurídica na relação com o fisco, ajuizou ação declaratória de inexistência relação jurídico tributário.

Assim, tendo em vista não ser possível concluir pela aplicabilidade dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, não existindo elementos suficientes para aplicar o dispositivo referente à prática de "simulação" ou conluio", afasto as acusações da presente demanda.

### ***Conclusão***

Em face do exposto, voto por dar parcial conhecimento ao Recurso Voluntário, tendo em vista a concorrência do instituto de concomitância, para na parte conhecida DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, afastando a acusação de simulação, conluio ou fraude, nos termos do presente voto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator.

