



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721070/2015-18
ACÓRDÃO	2301-011.835 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de novembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL CONSTRUTORA TENDA S/A

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PREJUDICIAL DE ADMISSIBILIDADE. PORTARIA MF Nº 02/2023. SÚMULA CARF Nº 103.

A verificação do limite de alçada, para fins de Recurso de Ofício, ocorre em dois momentos: primeiro quando da prolação de decisão favorável ao contribuinte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, observando-se a legislação da época e segundo quando da apreciação do recurso pelo CARF, em Preliminar de Admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

Entendimento que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103: *"Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância"*.

In *casu*, aplica-se o limite instituído pela Portaria MF nº 02/2023 que alterou o valor para interposição de Recurso de Ofício para R\$ 15.000.000,00.

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In *casu*,

aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados registrados, na esteira da jurisprudência consolidada neste Colegiado, consagrada na Súmula CARF nº 99.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, reconhecendo a decadência de todas as competências lançadas.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota – Relatora

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Andre Barros de Moura (substituto[a] integral), Carlos Eduardo Avila Cabral, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a Recorrente acima identificada, relativo as contribuições previdenciárias correspondente a parte patronal e as destinadas aos TERCEIROS, incidentes sobre a remuneração pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais, na forma de Opções de Compra de Ações (Plano de *Stock Options*), relativa ao período de 01/01/2010 a 31/12/2010.

- **Auto de Infração DEBCAD nº 51.066.476-8**: Abrange contribuições previdenciárias da empresa destinadas à Seguridade Social (incisos I, II e III do artigo 22 da Lei nº 8.212/91),

incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados, contribuintes individuais autônomos e transportadores individuais autônomos. Abrange também a glosa de pagamentos efetuados a título de salário família, sem comprovação de ser cabível o seu pagamento aos segurados.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 1.123/1.143), a fiscalização informa que os valores apurados decorrem da remuneração concedida aos segurados empregados e contribuintes individuais (administradores da Companhia) na forma de Opções de Compra de Ações (Plano de Stock Options), não declarada na folha de pagamento nem na GFIP.

Foi aplicada a multa qualificada de 150%, bem como atribuída a responsabilidade solidária a diversas pessoas físicas e a empresa GAFISA S.A.

Após apresentação de Impugnações por parte da Recorrente principal e demais responsáveis solidários, foi proferido Acórdão nº 03-072.699 pela 5ª TURMA da DRJ em Brasília/DF, por maioria de votos, julgou improcedente as impugnações da autuada e da empresa solidária. E, por unanimidade, julgou procedente as impugnações dos solidários pessoas físicas, afastando a responsabilidade, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls. 1.802/1.854):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/03/2010, 01/06/2010 a 30/06/2010, 01/08/2010 a 31/08/2010 e 01/09/2010 a 30/09/2010.

"STOCK OPTIONS". PLANO DE OPÇÃO DE AÇÕES. VANTAGENS OBTIDAS NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. VINCULAÇÃO À RELAÇÃO LABORAL. NATUREZA REMUNERATÓRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Atuando a empresa para garantir uma efetiva vantagem econômica aos segurados a seu serviço, mitigando os custos do exercício de opção de compra de ações e relacionando à concessão à relação laboral, os ganhos configuram remuneração-utilidade.

As vantagens econômicas oferecidas aos segurados empregados e administradores da empresa na aquisição de lotes de ações próprias, quando comparadas com o efetivo valor de mercado dessas mesmas ações, configuram-se ganho patrimonial do segurado beneficiário decorrente exclusivamente do trabalho, ostentando, portanto, natureza remuneratória na forma de salário indireto, e, nessa condição, parcela integrante do conceito legal de salário de contribuição, que é base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. APLICAÇÃO ART. 173, INCISO I, DO CTN. CONTAGEM A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER EFETUADO.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à

decadência, o que dispõe o art. 150, § 4º, ou o art. 173 e seus incisos, ambos do Código Tributário Nacional (CTN).

No caso de lançamento por homologação, restando caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I, ambos do CTN.

A ocorrência de fraude tributária enseja a aplicação da regra decadencial encartada no inciso I do art. 173 do CTN, que prevê o prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA QUALIFICADA. APURAÇÃO PELA AUTORIDADE AUTUANTE DE ATOS QUE SE ENQUADRAM NO ART. 44, §1º DA LEI Nº 9.430/96, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 11.488/07.

Restando demonstrado que o contribuinte agiu de forma dolosa, com o intuito consciente de impedir ou retardar o conhecimento por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, conforme demonstrado nos autos, é de se aplicar à multa de ofício qualificada, nos termos do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE LEGAL.

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

Após a data de vencimento do crédito tributário, a aplicação de juros sobre multa de ofício é aplicável na medida que faz parte do crédito apurado. O art. 161 do Código Tributário Nacional (CTN) autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o crédito tributário a que se refere o caput do artigo.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SUBSIDIÁRIA INTEGRAL. GRUPO ECONÔMICO. ÚNICA ACIONISTA DO CONTRIBUINTE. CONFUSÃO PATRIMONIAL E PODER DE CONTROLE ÚNICO.

A responsabilidade tributária solidária resta configurada na hipótese de haver confusão patrimonial e poder de controle único. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas contribuições previdenciárias.

RESPONSABILIDADE PESSOAL E SOLIDÁRIA. ART. 124, I e II, e ART. 135, III, CTN. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA ESPECÍFICA. AUSÊNCIA VIOLAÇÃO À LEI OU AO ESTATUTO. AUSÊNCIA DE EXCESSO DE PODERES.

Deve ser excluída a responsabilidade tributária dos administradores da Companhia quando ausente explicação detalhada das razões que motivaram esta atribuição.

A hipótese de responsabilização tributária preceituada pelo artigo 135, inciso III, do CTN pressupõe que a pessoa indicada tenha tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal ou praticado diretamente esta conduta.

As hipóteses do art. 124 do CTN não estão configuradas nos autos, pois dependem de elementos concretos para sua configuração. A simples menção de que os administradores da Companhia foram eleitos para compor o Conselho de Administração ou a Diretoria não é suficiente para que seja atribuída à conduta dolosa ou fraudulenta, nem é capaz de ensejar violação à lei ou ao estatuto.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Em observância ao disposto no artigo 34 do Decreto nº 70.235/72 e alterações introduzidas pelas Leis nºs 8.748/1993 e 9.532/97, c/c a Portaria MF nº 03/2008, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício da decisão mencionada, que declarou procedente em parte o lançamento fiscal.

Inconformadas com a referida decisão, a **Recorrente principal e a empresa solidária**, interpuseram Recursos Voluntários (e-fls. 1.814/1.934 e 1.959/1.997), inovando a solidária, apenas quanto a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância por alteração no critério jurídico.

Em relação aos demais temas, os recursos repisam às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão recorrida:

I.1. IMPUGNAÇÃO DA CONSTRUTORA TENDA S/A (fls. 1252/1287)

Preliminarmente

Afirma que são ilegais os motivos da qualificação da multa de ofício, revelando-se despropositados e absurdos, sugerindo que os mesmos servem apenas para tentar afastar a aplicação ao caso concreto do § 4o do art. 150 do CTN.

Registra que, nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, dentre os quais figuram indubitavelmente as Contribuições Previdenciárias, a fiscalização possui o prazo de cinco anos, contado da ocorrência dos respectivos fatos geradores, para homologar a conduta do contribuinte ou efetuar o lançamento de eventuais diferenças porventura não recolhidas. Se o referido prazo decorrer "in albis", opera-se a chamada homologação tácita do lançamento, reputando-se "definitivamente extinto o crédito" tributário. Todavia, restando comprovado pelos agentes fiscais que o contribuinte praticou atos eivados de "dolo, fraude ou simulação", o termo inicial do prazo de decadência é deslocado do § 4o do art. 150 do CTN para o art. 173, inciso I, do mesmo Código. E, no caso dos autos, não se justifica a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, na medida em que a fiscalização não traz aos autos qualquer elemento de prova que comprove eventual ocorrência de dolo, fraude ou simulação, limitando-se a fazer meras

alegações de que teria ocorrido “sonegação”, a fim de justificar a imposição da multa de ofício qualificada.

Da Impossibilidade de Qualificação da Multa de Ofício.

Afirma que não se justifica a qualificação do percentual da multa de ofício, na medida em que a fiscalização não trouxe aos autos prova direta da materialização de uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

(...)

Da Decadência das Contribuições Previdenciárias.

A Impugnante foi cientificada em 21/11/2015 dos autos de infração ora impugnados, mediante os quais lhe são exigidos valores a título das Contribuições Previdenciárias, acrescidos de multa e juros, quanto aos meses de março, junho, agosto e setembro de 2010.

Afirma que, considerando que as contribuições sociais em foco estão submetidas à modalidade de lançamento por homologação, aplica-se a regra do art. 150, § 4o, do CTN, segundo a qual “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação” (destaques da Impugnante)

(...)

Quanto ao Mérito

Afirma que não há a possibilidade de se atribuir natureza salarial e muito menos remuneratória aos Planos de Opção de Compra de Ações mantidos pela Impugnante, não podendo assim prevalecer os autos de infração ora impugnados, que devem ser integralmente cancelados.

Sustenta que a fiscalização não aponta qualquer vício no Plano de Opção de Compra de Ações da Impugnante que poderia descaracterizá-lo, tampouco traz qualquer alegação de que teria havido desvirtuamento do referido plano. Assim, o inconformismo do Sr. Agente Fiscal se restringe exclusivamente à natureza jurídica das Stock Options.

Registra que a natureza remuneratória da outorga de ações aos trabalhadores da companhia não encontra guarida em nosso ordenamento jurídico, destoando do entendimento jurisprudencial tanto do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) como do Tribunal Superior do Trabalho (TST).

Como se pode observar das decisões, ao contrário do que alega o Fisco, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconhece que o plano de opção de compra de ações representa “típico contrato mercantil” que envolve riscos para o trabalhador, não possuindo natureza salarial, pela inexistência de caráter contraprestacional.

(...)

Conclui que, em situações como a presente, a jurisprudência administrativa reconhece a natureza não salarial dos Planos de Stock Options, devendo os mesmos ser considerados meras operações mercantis, a não ser que seja comprovado pela fiscalização o desvirtuamento do Plano que transforme as opções em remuneração, o que “in casu” não ocorreu.

Da Qualificação da Multa de Ofício.

Afirma que não se justifica de maneira alguma, no presente caso, a imposição da multa de ofício qualificada, visto que não restou demonstrada, muito menos comprovada pela fiscalização eventual conduta dolosa da Impugnante. Assim, mesmo que superada a preliminar de decadência e, quanto ao mérito, a presente Impugnação seja julgada improcedente por essa C. Turma de Julgamento, o que se admite apenas para fins de argumentação, não pode prevalecer a qualificação da multa de ofício, devendo ser determinada a redução de seu percentual para 75%.

Da Não Incidência de Juros de Mora sobre Multa de Ofício.

Sustenta que a legislação tributária somente autoriza a incidência dos juros sobre o valor atualizado do tributo ou da multa isolada e, não autoriza, como pretende o Fisco, o cálculo dos juros sobre o montante da multa de ofício.

(...)

II.2 IMPUGNAÇÃO DA GRAFISA S/A (fls. 1514/1539)

Preliminarmente

Da Nulidade da Imputação de Responsabilidade Tributária por Falta de Motivação

Afirma que o Sr. Agente Fiscal atuante em apenas dois parágrafos procura justificar a suposta responsabilidade da Impugnante, única acionista da Construtora Tenda S/A, pelos créditos tributários formalizados nos autos deste processo administrativo, com base nos arts. 124, incisos I e II, e 135, inciso III, do CTN, alegando genericamente que a mesma teria praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei e contrato social, sem, contudo, especificar que atos seriam estes.

Registra que, no que diz respeito ao art. 124 do CTN, em regra, o mesmo trata da solidariedade tributária e não cabe em situações nas quais pessoas ligadas ao contribuinte praticam atos ou omissões com excesso de poder, contrários à lei ou ao contrato social. Enquanto o inciso II desse dispositivo legal prevê a obrigação solidária das “pessoas expressamente designadas por lei”, bastando à fiscalização constatar que a situação concreta se enquadra na hipótese legal para atribuir a responsabilidade tributária, e o inciso I, ao atribuir obrigação solidária às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, demanda que seja demonstrada justificadamente a existência

do aludido interesse comum, o que não foi feito no caso “sub judice”, ou sequer alegado.

Já quanto ao segundo dispositivo citado, determinando o art. 135 do CTN a responsabilidade quanto a “obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, deve necessariamente a fiscalização apontar claramente em qual dessas hipóteses ela qualifica, determinando o ato praticado pelas pessoas arroladas nos incisos do referido artigo, que deve também ser identificado, o que no caso concreto também não foi feito pelo Sr. Agente Fiscal.

Conclui que deverá ser declarada a nulidade do lançamento, pois ocorreu a falta de motivação da responsabilidade solidária, inclusive com violação a Portaria SRF nº 2.284/2010, ato do próprio Secretário da Receita Federal do Brasil, que dispõe “sobre os procedimentos a serem adotados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária”.

Quanto ao Mérito

Da Inexistência de Responsabilidade Tributária por parte da Impugnante

Inaplicabilidade ao Caso Concreto do art. 124 do CTN

Sustenta que a regra contida no inciso I do art. 124 do CTN não pode ser aplicada ao presente caso, já que a solidariedade nada tem a ver com a prática de atos ou omissões perpetrados por terceiros que possuam algum vínculo com o fato gerador, aplicando-se apenas às situações de pessoas que, possuindo “interesse comum”, têm a aptidão para figurar no polo passivo da obrigação tributária, ambas como contribuintes ou como responsáveis.

Entende que o inciso I do art. 124 do CTN trata das hipóteses em que, mesmo sem a designação expressa em lei, aquelas pessoas, em razão do interesse comum na situação que constitui o fato gerador, são unidas por uma solidariedade natural, como a que existe entre coproprietários de um bem, ou entre cônjuges unidos mediante regime de comunhão de bens.

(...)

Inaplicabilidade ao Caso Concreto do art. 135 do CTN

Afirma que o inciso III do art. 135 do CTN é absolutamente inaplicável à situação exposta nos autos, em que se pretende atribuir a responsabilidade tributária a uma pessoa jurídica, visto que as hipóteses neles descritas estão circunscritas a variadas figuras de administradores, genericamente falando, isto é, a pessoas naturais que, na qualidade de gestores ou representantes de pessoas físicas ou jurídicas, cometem atos desconformes ou, até mesmo, contrários ao Direito.

(...)

Da Improcedência do Lançamento quanto às Exigências das Contribuições Previdenciárias

Sustenta que, ainda que se entenda cabível o arrolamento da Impugnante como responsável solidária pelas Contribuições Previdenciárias lançadas contra a Tenda, não se pode deixar de mencionar que os respectivos autos de infração não se conformam à legislação tributária em vigor. Assim, a Impugnante reitera os fundamentos da defesa apresentada por aquela empresa (doc. 02), devendo ser considerados como integrantes desta, os quais conduzem ao cancelamento integral das exigências fiscais.

(...)

Por fim, as Recorrentes pugnam que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

RECURSO DE OFÍCIO

Admissibilidade

Em 18 de janeiro de 2023 foi publicada a Portaria MF nº 02 que alterou o valor limite para interposição de Recurso de Ofício para R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), vejamos:

Portaria MF nº 02/23

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

A verificação do "limite de alçada", em face de Decisão da primeira instância favorável ao contribuinte, ocorre em dois momentos: primeiro na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, no momento da

prolação de decisão favorável ao contribuinte, observando-se a legislação da época, e segundo no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para fins de conhecimento do Recurso de Ofício, quando da apreciação do recurso, em Preliminar de Admissibilidade, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

É o que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103:

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Portanto, depreende-se que o limite de alçada a ser definitivamente considerado será aquele vigente no momento da apreciação, pelo Conselho, do respectivo Recurso de Ofício, vinculada pela Súmula Carf nº 103 colacionada acima.

Não fosse isso suficiente, a discussão que subsistiu, para além do que consolidado na Súmula CARF nº 103, dizia respeito aos efeitos da exclusão de responsáveis tributários na determinação do limite de alçada, questão que foi pacificada com a alteração da regulamentação do Processo Administrativo Fiscal, expressa no Decreto nº 7.574/2011, pelo Decreto nº 8.853/2016:

Art. 70. O recurso de ofício deve ser interposto, pela autoridade competente de primeira instância, sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, bem como quando deixar de aplicar a pena de perdimento de mercadoria com base na legislação do IPI (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 34, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 67).

§ 1º O recurso será interposto mediante formalização na própria decisão.

§ 2º Sendo o caso de interposição de recurso de ofício e não tendo este sido formalizado, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.

§ 3º O disposto no caput aplica-se sempre que, na hipótese prevista no § 3º do art. 564, **a decisão excluir da lide o sujeito passivo cuja exigência seja em valor superior ao fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda**, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário. (Incluído pelo Decreto nº 8.853, de 2016) (grifo nosso)

Tendo em vista que o crédito tributário lançado não alcança o limite de alçada, hoje de R\$15.000.000,00, não deve ser conhecido o Recurso de Ofício.

Nesse contexto, voto pelo não conhecimento do Recurso de Ofício.

DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

Admissibilidade

Conheço dos Recursos Voluntários, uma vez tempestivos e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

Prejudicial de mérito

Da Decadência

A Recorrente alega que deve ser decretada a decadência de parte do lançamento tendo em vista o prazo quinquenal insculpido no §4º do artigo 150 do CTN. O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]

Por outro lado, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 173, caput, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]

Com mais especificidade, o artigo 150, §4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se

tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

Súmula nº 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, §4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Por fim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do CTN, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, §4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, §4º, do CTN, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do CTN.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, §4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, §4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, §4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, §4º, do CTN, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá

adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

PROCESSIONAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 inoocorre, 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 REsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e REsp 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 efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Já em relação ao que pode ser considerado como antecipação de pagamento das contribuições, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal, foi editada a Súmula CARF nº 99, que assim dispõe:

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 à rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do Regimento Interno do CARF.

No entanto, no caso dos autos, há de se observar primeiro a existência ou não do DOLO.

Como a imputação do dolo no presente caso, ensejou também a aplicação da multa qualificada, fazemos a análise conjunta, pois, uma vez afastada a exigência da multa, consequentemente, não resta configurado o dolo.

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente fora praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%,

para os demais casos, especialmente quando se referem às infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas este entendimento acima, ao editar a Súmula nº 14:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

No mesmo sentido, especificamente em relação a presunção de omissão de rendimentos, foi editada a Súmula CARF nº 25, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento da contribuição devida, tampouco meros indícios; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada a conduta reiterada, vejamos:

57. DA MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Ainda como conseqüência do até aqui exposto ocorrerá a MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE 150% (cento e cinquenta por cento), sobre os valores lançados, conforme previsto no artigo 957, inciso II, do RIR/99, Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, por ter ocorrido sonegação de contribuição previdenciária. Conforme já relatado as diferenças entre os valores pagos pelos beneficiários pelas ações e os valores de mercado das mesmas no dia do exercício da opção, se configurou como, remuneração paga aos trabalhadores. Ocorre que, essas remunerações deixaram de ser informadas nas folhas de pagamento e nas GFIPs apresentadas pelo contribuinte. Além disso, por terem caráter remuneratório e portanto constituírem despesas de cunho salarial, deveriam constar na contabilidade do contribuinte em contas próprias e não conta de despesa com "Stock Options". A falta de informações em folhas de pagamento e GFIPs, bem como a não contabilização em contas próprias constituem tentativa por parte do contribuinte de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores, motivo pelo qual no interesse da Fazenda

Nacional provemos o presente lançamento das Contribuições Previdenciárias. [...]”

A simples menção, no Termo de Verificação Fiscal, ao fato de **não** ter a Recorrente informado nas folhas de pagamento e nas GFIP's, além de constar na contabilidade na conta “despesa com “Stock Options e não em contas próprias, **NÃO** é suficiente, na visão desta Relatora, para a caracterização do *dolo* exigido pela lei.

Isto porque o *dolo*, como aponta a doutrina penalista, é *a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso (tipo objetivo)*. [...] *Age dolosamente o agente que conhece e quer a realização dos elementos da situação fática ou objetiva, sejam descritivos, sejam normativos, que integram o tipo legal de delito*. (PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**, 6.ed., Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006, p.113).

O simples fato de a Recorrente entender que os valores pagos a título de Stock Options não são base de cálculo de contribuições previdenciárias, por obvio, não contabilizando em contas próprias mas sim em conta específica e, conseqüentemente, não as declarando em folha e GFIP, não é suficiente, no meu entendimento, para a caracterização do *dolo*.

Sendo assim, depreende-se que não há o intuito de fraudar ou omitir situações do fisco, porém “entendimento” de que os valores não compõe a base de cálculo, **motivo que ensejou o presente lançamento, não havendo que falar em multa majorada, exatamente nos termos das Súmulas 14 e 25, retomencionadas**.

Ademais, o próprio fato de a Recorrente apresentar à Receita Federal todos os documentos contábeis, folhas de pagamento, livros EFD, entre todos os outros, depõe contra o entendimento da fiscalização da prática de conduta dolosa visando à sonegação, **ESPECIALMENTE porque as informações relativas ao pagamento dos valores a título de Stock Options estavam devidamente registrados e contabilizadas, ou seja, em nenhum momento omitida por parte da Recorrente**. Pelo contrário, tal prática apenas reforça o fato de tratar-se de rubrica “controversa”.

Neste sentido, inclusive, se manifestou o Conselheiro Relator do acórdão de primeira instância (voto vencido), que assim se manifestou:

A discussão jurídica sobre o enquadramento de uma verba como fato gerador da contribuição previdenciária, ou sobre um procedimento adotado pelo sujeito passivo, justifica a lavratura do Auto de Infração para efeito da cobrança das contribuições que, seja pelo entendimento do sujeito passivo, seja pelo procedimento adotado por este, não tenham sido objeto de recolhimento, **mas não é motivo ensejador, por si só, para se aplicar a situação de fraude, simulação ou da deliberada intenção de enganar o Fisco (dolo), porque essa discussão configura juízo de valor em relação ao fato ocorrido, qual seja: incide ou não contribuição previdenciária sobre a outorga de ações, que fora concedida aos administradores e empregados da companhia com base em um Plano de Opção de Compra de Ações (Plano de Stock Options) e com previsão legal no § 3º do artigo 168 da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações - LSA)**.

(...)

Diante desse enredo narrado acima, autoriza a fiscalização ao lançamento do crédito tributário, na medida em que além de discutível para o contribuinte o suposto “fato gerador” invocado, vale-se o Fisco do seu dever de lançar o tributo devido, por se tratar de atividade vinculada, conforme preleciona o art. 142 do CTN e seu parágrafo único. Este, segundo penso, é o que caracteriza a necessidade da lavratura do Auto de Infração, mas não é, por si só, causa de falsidade, simulação ou dolo dos elementos constitutivos da regra-matriz de incidência previdenciária, capaz de afastar a regra decadencial contida na parte final do § 4º do art. 150 do CTN, pois enquanto o contribuinte discute administrativamente, ou judicialmente, ainda não há definitividade quanto a ser reconhecida a despesa de salários oriunda de uma mais-valia da outorga de ações pela companhia. Este é o aspecto principal que marca a aplicação da regra decadencial prevista no § 4º do art. 150 do CTN.

Além disso, a remuneração indireta, ganho indireto dos trabalhadores, proveniente da outorga de ações pela companhia aos seus administradores e empregados necessariamente não se configurou como um custo contábil ou qualquer outro custo direto de bens patrimoniais de fácil mensuração, já que tal ganho corresponde a mais-valia (diferença positiva entre o preço de mercado na data do exercício e o preço de exercício) e, para as opções de ações outorgadas a empregados e administradores, em muitos caso não existe preço de mercado disponível, em decorrência de as opções outorgadas estarem sujeitas a termos e condições que não são aplicáveis às opções normalmente negociadas no mercado. Esse entendimento está em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 10 (R1) do Comitê de Pronunciamento Contábeis para o pagamento baseado em ações, que foi veiculado na Deliberação CVM n.º 562, de 17 de dezembro de 2008, nos seguintes termos:

(...)

Todo esse panorama trazido aos autos põe o julgador em verdadeira situação de reflexão, pois, ao mesmo tempo, este deve reconhecer a incidência da norma de tributação, e, no mesmo momento, verificar se o procedimento adotado pelo contribuinte configura ou não a situação de fraude, simulação ou dolo prevista na parte final do § 4º do art. 150 do CTN. Logo, faz-se necessário que o Fisco, ao promover o lançamento fiscal, justifique suficientemente tais situações, demonstrando que o ato ou negócio jurídico foi realizado com a finalidade de ocultar ou enganar os elementos da regra-matriz de incidência previdenciária.

Em outras palavras, além da prova da ocorrência dos elementos da regra-matriz de incidência previdenciária (fato gerador = elemento material + temporal + pessoal + sujeição tributária + quantitativo: base de cálculo e alíquota), a parte final do § 4º do art. 150 do CTN impõe um segundo ônus ao Fisco, qual seja, comprovar que o ato ou negócio foi praticado por meio das seguintes situações: fraude, simulação ou dolo. A existência de uma dessas situações é elemento

constitutivo para se afastar a regra decadencial de que o prazo de 5 (cinco) anos é contado da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

Neste particular, entendo que, nos autos ora analisados, o Fisco não demonstrou a situação de fraude, simulação nem dolo de enganar o fato gerador; e, por outro lado, o Fisco demonstrou apenas a ocorrência da regra-matriz da contribuição social (previdenciária, SAT/GILRAT e Terceiros) incidente sobre a remuneração proveniente da venda de ações aos segurados empregados e administradores da Companhia, concedida na forma de salário-utilidade (salário indireto), conforme cadeia instrumental acostadas aos autos pela Fiscalização e pelos fatos delineados no Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 1123/1143.

Sendo assim, a conclusão da auditoria fiscal que determinada rubrica compõe a base de cálculo das contribuições tem como consequência o lançamento de ofício desses valores, com a consequente cobrança das contribuições indevidamente não recolhidas, não sendo possível se afirmar, sem outros elementos de prova, a prática de conduta dolosa.

Além do mais, consoante demonstrado no excerto do TVF acima transcrito, o fundamento central da fiscalização ao aplicar a multa qualificada de 150% se fixa na própria regra-matriz do fato gerador das contribuições previdenciárias, o que, em verdade, como já mencionado, se caracteriza como simples recolhimento a menor, fazendo incidir precisamente o *ratio decisum* disposto nas Súmulas CARF nº 14 e 25.

Neste contexto, cabe afastar a imputação do dolo e, conseqüentemente a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para seu patamar base de 75%.

Superado esse ponto, falta analisarmos a existência ou não de pagamento.

Em síntese, despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que trata-se do lançamento de contribuições sociais previdenciárias e as destinadas a outras Entidades e Fundos, cujos fatos geradores (normas) a Recorrente efetuou antecipação de pagamento, posto que se apura às diferenças de valores não recolhidos oriundos da remuneração (salário indireto) concedida a título de outorga de ações (Plano de Stock Options), conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 1123/1143), e, além disso, as cópias das Guias de Recolhimento à Previdência Social (GPS) de fls. 1297/1318 apontam os pagamentos parciais dentro do período do lançamento. Nesse sentido, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN.

Após o delineamento dos fundamentos fáticos e jurídicos, verifica-se, ainda, que o lançamento fiscal em tela **refere-se às competências alternadas entre 03/2010 e 09/2010, mais precisamente as competências 03/2010, 06/2010, 08/2010 e 09/2010.**

Portanto, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **21/11/2015 (AR – e-fl. 1.242) com a devida ciência da Recorrente**, verifica-se que os fatos geradores até à competência 10/2010, inclusive, encontram-se extintas pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Com isso, acato a preliminar de decadência para declarar a extinção, em sua totalidade, do crédito tributário lançado nos presentes autos, a teor do artigo 156, inciso V do CTN, restando prejudicado tanto o exame de mérito como as demais alegações veiculadas pelo responsável solidário.

Conclusão

Por todo o exposto, voto para:

- a. Não conhecer do Recurso de Ofício; e
- b. Conhecer do recurso voluntário para dar-lhe provimento reconhecendo a decadência do crédito tributário.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota