



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720196/2015-75
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-004.335 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2020
Recorrentes COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. ILEGALIDADE.

Inexiste ilegalidade do feito fiscal, não caracterizando nulidade por preterição do direito de defesa, se a infração foi claramente descrita, os fatos alegados foram documentalmente comprovados e a fundamentação legal expressamente declarada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2010

PLR. BÔNUS DE DESEMPENHO. TRIBUTAÇÃO.

A Lei nº 10.101/00 é clara ao determinar que haja retenção na fonte sobre os aportes a título de participação nos lucros e resultados (PLR). Portanto, diferentemente do que acontece para a contribuição previdenciária, para fins do imposto de renda, não importa a natureza dos aportes (se bônus de desempenho ou participação nos lucros). Ambos são tributáveis. São inócuas, por isso, todas as razões recursais que tentam definir a sua natureza como a de participação nos lucros.

REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES. INTERPOSIÇÃO DE PLANO DE PREVIDÊNCIA. Oponibilidade ao Fisco.

É inoponível ao Fisco a interposição de plano de previdência na remuneração dos administradores com a finalidade de deslocar a tributação da renda para o momento do seu resgate pelos beneficiários.

No caso presente, parte substantiva da remuneração de administradores (seja a título de bônus, seja como participação nos resultados) foi destinada para plano de previdência.

MULTA E JUROS ISOLADOS. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do imposto de renda passa a ser do beneficiário dos rendimentos. É cabível, no entanto, a aplicação, à fonte pagadora, da multa e juros isolados pela falta de retenção ou de recolhimento ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO POR VÍCIO DE CAUSA. INAPLICABILIDADE.

Quando a simulação só se caracteriza pelo vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa comercial simulada, não deixa de ser lícita.

No presente caso, ainda que a interposição do plano de previdência tenha possibilitado o diferimento da tributação, o negócio jurídico subjacente (a criação de um fundo para a aposentadoria) estaria maculado meramente pelo vício da causa. Não decorre daí que houve falsidade material na sua execução. Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA.

Ocorrendo qualquer modalidade de simulação, o prazo decadencial para o lançamento de ofício é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE.

De conformidade com a Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRIGENTES.

Incabível a responsabilização de dirigentes quando não se apresentam provas concretas capazes de justificar as condutas dolosas (ou meramente culposas) características dos atos com excesso de poderes ou infração de lei previstos no artigo 135, III, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Incabível a responsabilização solidária por interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, quando não se verifica a confusão patrimonial de esferas pessoais típica desse conceito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência suscitadas, votando pelas conclusões quanto a esta última os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Luiz Tadeu Matosinho Machado e, no

mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada, vencido o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo que mantinha a qualificação, votando o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca pelas conclusões do relator, e, ainda, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário do coobrigado Eneas Cesar Pestana Neto para afastar a responsabilidade solidária e em negar provimento ao recurso de ofício dos demais coobrigados.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos voluntários interpostos por COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO e responsável tributário contra acórdão que julgou procedente em parte as impugnações apresentadas diante de autos de infração lavrados no âmbito da Defis/SP. No mesmo acórdão, recorreu-se de ofício como consequência de se ter excluído a responsabilidade atribuída a diversas pessoas físicas.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Trata o presente processo de Autos de Infração de multa e juros isolados por falta de retenção do imposto de renda na fonte.

Reproduzo, a seguir, excertos do Relatório Fiscal (fls. 1.584/1.589):

III - CONCLUSÕES

73. Ante todo o exposto e, como a própria companhia admite, concluímos que essas contribuições não foram feitas para garantir a previdência destes funcionários nem tampouco correspondem ao pagamento de participação nos resultados nos termos da Lei 10.101; **trata-se, na verdade, de pagamento de bônus, vinculado à avaliação de desempenho de seus administradores.**

74. Convém enfatizar ainda, que os benefícios em questão não representam ganhos eventuais, foram pagos dentro de um programa cuidadosamente planejado e elaborado com o intuito de remunerar os executivos da empresa. Estes pagamentos compõem todo um sistema de remuneração variável baseado no desempenho da companhia e dos empregados que ocupam funções de direção. É o que a companhia chama em seu Relatório Anual de política de "meritocracia".

75. É compreensível que a empresa quisesse recompensar seus diretores e gerentes pelo desempenho da empresa e estimulá-los a ir além. No entanto, **a remuneração variável, paga pelo desempenho nas funções de liderança, não está isenta do pagamento dos encargos trabalhistas ou da retenção do imposto de renda na fonte.**

76. O "caput" do artigo 43 do RIR/99 dispõe que são tributáveis os rendimentos do trabalho assalariado e as remunerações pagas em contraprestação por serviços prestados no exercício de empregos, cargos e funções e apresenta um extenso rol exemplificativo dos rendimentos tributáveis:

"Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei n.º 4.506, de 1964, art 16, Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3º, §4º, Lei n.º 8.383, de 1991, art. 74, e Lei n.º 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória n.º 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º)"

77. Por sua vez, a Lei 8.212/91 assim dispõe sobre o salário-de-contribuição do empregado:

"Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida **a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma**, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou contrato ou ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...) " (Grifo nosso)

78. Disfarçando o pagamento de bônus por meio de contribuições para um plano de "previdência privada", o contribuinte não só evitou a retenção do imposto de renda na fonte como também a incidência de contribuições previdenciárias e demais encargos trabalhistas.

III-i - APLICAÇÃO DE MULTA E JUROS ISOLADOS

79. No presente auto estão sendo cobrados multa e juros isolados, em razão da falta de retenção do imposto de renda na fonte, incidente sobre remuneração do trabalho.

80. Nos termos do artigo 722 do RIR/99, a fonte pagadora é responsável pelo recolhimento do imposto mesmo que não o tenha retido. Essa obrigação se impõe sempre que a pessoa jurídica faça pagamento de rendimentos tributáveis à pessoa física.

81. Segundo esclarece o Parecer Normativo SRF n.º 1/2002, no caso de pessoa física, após o prazo final fixado para a entrega da declaração, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Da fonte pagadora serão exigidos a multa de ofício e os juros de mora.

82. A multa aplicada está prevista no artigo 9º da Lei 10.426/2002 c/c o artigo 44 da Lei 9.430/1996:

Lei 10.426. de 24 de abril de 2002

"Art 9º - Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007) (Grifo nosso)

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.

Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

I -de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964,** independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...) " (Grifos nossos)

III-ii - APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

83. Os rendimentos tributáveis correspondem às contribuições feitas pela CBD, em favor de seus diretores e gerentes, em contas de previdência complementar da Itaú Seguros e Previdência Ltda, conforme planilha anexa, obtida junto à seguradora. A estes foram adicionados os rendimentos informados em DIRF pela fiscalizada e, em seguida, sobre o total apurado, aplicada a alíquota prevista na tabela progressiva, conforme disposto no artigo 620 do RIR/99.

84. A base de cálculo da multa aplicada foi a diferença entre o IRRF devido, apurado pela fiscalização, e o IRRF retido pela empresa, segundo informações da DIRF.

85. Os juros foram calculados tomando como termo inicial o prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido, e, como termo final, a data prevista para a entrega da declaração, de acordo com o item 16.1 do Parecer Normativo SRF n.º 1/2000.

86. Segue anexo a este relatório o Demonstrativo do Cálculo da Multa Aplicada, contendo o detalhamento da mesma e dos juros apurados.

87. Para fins de simplificação, as ocorrências de cada mês foram somadas e lançadas no último dia do mês, não havendo diferença no cálculo do montante devido.

III-iii - MULTA QUALIFICADA

88. Conforme detalhamos no presente relatório, **o contribuinte contratou um plano de previdência complementar com a seguradora Itaú Vida e Previdência S/A, cujo objetivo não era assegurar benefícios previdenciários aos participantes, mas simplesmente efetuar o pagamento de verbas salariais aos seus mais altos executivos, sem pagar contribuições previdenciárias e outros encargos trabalhistas e sem reter o imposto de renda na fonte.**

89. Além de se utilizar de um esquema fraudulento para o pagamento do bônus por desempenho a esses executivos, ainda tentou fazer parecer que os referidos pagamentos seriam decorrentes do acordo de participação firmado com o sindicato da categoria.

90. Como se tratava apenas de pagamento de verbas salariais, estes valores deveriam ter sido conhecidos à época pela administração tributária por meio da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP. Mas em nenhuma destas declarações constam estas remunerações.

91. A conduta do contribuinte se resume da seguinte forma:

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

92. Por estes motivos, entendemos que a multa isolada deve ser aplicada em dobro, nos termos do §1º do artigo 44 da Lei 9.430, acima transcrito, haja vista especialmente o conceito de "fraude" definido no artigo 72 da Lei 4.502/1964:

"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 diferir o seu pagamento."

93. Fica ciente o contribuinte de que, pela ocorrência, em tese, do crime contra a ordem tributária descrito no artigo 2º, I, da Lei 8.137/90 e do crime de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no artigo 337-A do Código Penal (Decreto Lei 2.848/40, com a alteração da Lei 9.983/2000), será lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, a ser encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente, conforme determina o artigo 83 da Lei 9.430/96, na redação dada pela Lei 12.350/2010.

III-iv - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

94. Os acontecimentos narrados demonstram que o contribuinte buscou pagar bônus de desempenho a seus empregados em cargos de direção, utilizando-se de elementos que tentavam camuflar a real natureza dos pagamentos. Para isso, incluiu cláusula no Programa de Participação nos Lucros ou Resultados prevendo a possibilidade de pagamento da participação por meio de previdência complementar e depositou os valores em contas de previdência privada, de onde os beneficiários imediatamente sacaram os recursos.

95. Como vimos, estes pagamentos não se enquadram como participação nos lucros nos termos na Lei 10.101 nem tampouco podem ser tidos como contribuições para a previdência complementar destes empregados.

96. No entanto, a empresa como pessoa jurídica não age por si, mas através de seus diretores, os quais, não apenas permitiram que os fatos assim acontecessem, como também se beneficiaram dos mesmos, haja vista que todos os integrantes da diretoria em exercício no período também foram contemplados com o pagamento dos bônus.

97. Assim, nos termos do artigo 124, I, e 135, III, da Lei 5.172, de 1966 - CTN Código Tributário Nacional, respondem solidariamente com a empresa os diretores em exercício no período:

NOME	CPF
CLÁUDIO EUGÊNIO STILLER GALEAZZI	381.876.128-00
ENÉAS CÉSAR PESTANA NETO	023.327.978-40
JOSÉ ROBERTO COIMBRA TAMBASCO	966.121.508-15
HUGO ANTÔNIO JORDÃO BETHLEM	012.204.568-88
ANTONIO RAMATIS FERNANDES RODRIGUES	050.781.388-03
CLÁUDIA ELISA DE PINHO SOARES	005.639.287-78
CAIO RACY MATTAR	034.118.768-24
SYLVIA DE SOUZA LEÃO WANDERLEY	731.199.977-49
MARCELO LOPES	074.788.578-84
PAULO GUALTIERI	020.230.868-50
DANIELA SABBAG	262.945.628-56
JOSÉ ANTÔNIO DE ALMEIDA FILIPPO	750.801.417-00

Os Sujeitos Passivos, inconformados com as autuações, apresentaram impugnações tempestivas. A seguir, reproduzo as alegações apresentadas:

COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO

- a) Que, em razão da ausência de fundamentação para a cobrança dos juros isolados, não teria como se defender plenamente em face de todo o crédito tributário cobrado neste processo;
- b) Que a mera citação dos artigos 843 e 953 do RIR/99 no auto de infração lavrado não seria suficiente para fundamentar a cobrança dos juros isolados;
- c) Que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) teria cancelado uma autuação, por vício material, em razão da ocorrência de citação genérica de diversos diplomas legais sem a indicação específica da infração cometida pelo contribuinte;
- d) Que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) teria reconhecido a existência de ofensa aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da motivação em situação análoga à existente neste processo;
- e) Que a retenção na fonte efetuada pela instituição financeira no resgate dos valores depositados constituiria verdadeira denúncia espontânea, fato este que deveria excluir a incidência da multa exigida no presente caso;
- f) Que a responsabilidade pela retenção do Imposto de Renda nos casos de tributação na fonte, no momento do resgate, competiria às entidades de previdência complementar;
- g) Que a Fiscalização deveria ter analisado os valores retidos pela instituição financeira no momento do resgate, e que, sem esta análise, não seria possível afirmar se o crédito tributário realmente é devido ou em que medida;
- h) Que existiriam beneficiários que sequer sacaram os valores depositados;
- i) Que, em razão da falta de certeza e liquidez, os autos de infração deveriam ser cancelados;
- j) Que a Fiscalização teria extrapolado o objeto do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), pois deveria ter restringido a sua análise ao ano-calendário de 2010, para apurar eventuais irregularidades ocorridas nos pagamentos realizados no ano-calendário de 2011, razão pela qual as autuações fiscais seriam nulas;
- k) Que ratifica todas as alegações de defesa expostas na impugnação apresentada nos autos do processo administrativo nº 19515.720261/2015-62, alegações estas que comprovariam a legitimidade dos valores depositados em contas de previdência complementar a título de participação nos resultados;

- l) Que teria ocorrido a decadência em relação aos créditos tributários referentes aos fatos geradores ocorridos antes de 26/03/2010;
- m) Que, ao presumir que a totalidade dos valores depositados no fundo de previdência complementar decorreria do pagamento de participação nos lucros prevista em acordo, a Fiscalização não teria demonstrado e comprovado a efetiva natureza de todos os pagamentos, como lhe competiria fazer;
- n) Que, conforme teria sido demonstrado nos autos do processo administrativo n.º 19515.720261/2015-62, o fundo de previdência complementar objeto da fiscalização era composto pelo pagamento da participação nos resultados decorrentes de acordo celebrado nos termos da Lei n.º 10.101/00 e também pelos aportes decorrentes da participação nos lucros prevista na Lei n.º 6.404/76, além de valores destinados especificamente para a composição do fundo de previdência, sem referência à participação nos lucros;
- o) Que a ausência de fundamentação quanto à exata natureza dos valores depositados no plano de previdência complementar afastaria qualquer tentativa fiscal no sentido de descaracterizar os pagamentos efetuados a esse título;
- p) Que a Fiscalização deveria ter examinado com mais cautela a exata origem de todos os depósitos efetuados no plano de previdência complementar, bem como colhido depoimentos dos beneficiários a fim de compreender a exata natureza dos depósitos que foram efetuados;
- q) Que a cobrança da multa isolada em razão da suposta ausência de retenção do IRRF teria sido fundamentada no art. 9º da Lei n.º 10.426/2002;
- r) Que a possibilidade de cobrança da multa isolada citada no item “q” teria sido expressamente revogada após as alterações promovidas pela Lei n.º 11.488/2007;
- s) Que inexistiria previsão legal para a cobrança de multa isolada relativa à falta de recolhimento do IRRF;
- t) Que inexistiria previsão legal para a cobrança dos juros isolados;
- u) Que não existiriam provas que caracterizassem o dolo, razão pela qual não poderia ser aplicada a multa qualificada;
- v) Que a aplicação de multa qualificada, no percentual de 150%, ofenderia os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco;
- w) Que haveria injustiça na cobrança da multa e dos juros isolados no presente caso, pois, na qualidade de responsável tributário, estaria sofrendo uma punição pela não retenção de um tributo que sequer seria por ele devido;
- x) Que não haveria fundamento que autorizasse a atribuição de responsabilidade solidária;

Por fim, requereu:

- a) Que a impugnação fosse julgada procedente para cancelar integralmente as autuações;
- b) Que, caso não fosse atendido o pleito do item “a”, que fosse reduzida a multa imposta para o percentual de 75%, bem como a exclusão da sujeição passiva solidária atribuída aos administradores;

JOSÉ DE ALMEIDA FILIPPO

(...)

- g) Que não teria sido sequer fiscalizado, de modo que não teve oportunidade de prestar qualquer esclarecimento à Fiscalização acerca das questões em debate nos presentes autos;
- h) Que a multa e os juros pela suposta falta de retenção do IRRF somente seriam exigidos da pessoa jurídica, pois se trataria de responsabilidade exclusiva, absolutamente impraticável pela pessoa física;
- i) Que não poderia adotar “conduta diversa” da que de fato seguiu, na medida que lhe seria impossível proceder à retenção na fonte;
- j) Que a inexigibilidade de conduta diversa seria uma das excludentes da culpabilidade;
- k) Que nem a CBD, e menos ainda o Impugnante, poderiam ser responsabilizados por tal retenção, sendo que esta tarefa competiria exclusivamente às entidades de previdência complementar;
- l) Que a imputação da penalidade, ainda na sua forma mais gravosa (150%), estaria fora dos limites da proporcionalidade e da razoabilidade;
- m) Que teria sido incluído no pólo passivo para pagar a multa e os juros relativos ao IRRF sobre o total depositado na conta de previdência complementar, e não apenas com relação à parcela que lhe cabia;
- n) Que a cobrança pretendida no presente processo seria indevida pelas razões já expostas na defesa apresentada pela CBD;
- o) Que a Fiscalização, ao atribuir a responsabilidade solidária ao Impugnante com base no art. 124, I e no art. 135, III, do CTN, teria utilizado fundamentos contraditórios;
- p) Que o art. 124, I, do CTN abordaria a responsabilidade tributária no campo da licitude, e o art. 135, III, do CTN, seria aplicado no campo da ilicitude, não podendo os dispositivos coexistirem em harmonia;
- q) Que, devido ao contrassenso mostrado no item “p”, o Termo de Responsabilidade Tributária conteria vício de fundamentação/motivação;
- r) Que a Fiscalização teria aplicado, ainda que indiretamente, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica;
- s) Que a desconsideração da personalidade jurídica somente seria possível por meio de decisão judicial, mediante a apresentação de provas concretas;
- t) Que o Termo de Responsabilidade Tributária e os respectivos relatórios fiscais atrelados aos autos de infração deveriam conter não só os dispositivos legais que suportariam a suposta responsabilidade solidária, mas também os fatos que levaram à Fiscalização por assim concluir;
- u) Que deveria ter sido feita a diferenciação entre o interesse simplesmente convergente e o interesse comum, o qual seria aquele que se consubstanciaria quando as partes envolvidas estariam situadas no mesmo pólo de uma relação jurídica;
- v) Que a Fiscalização, no intento de fundamentar o agravamento da multa, em nenhum momento teria aventado a prática de conluio entre o Impugnante e a CBD, ratificando a inexistência de interesse comum;
- w) Que a Fiscalização não teria comprovado o dolo no presente caso, o que tornaria impossível a aplicação do art. 135, III, do CTN;

- x) Que a Fiscalização não teria indicado precisamente quais teriam sido especificamente os atos praticados pelo Impugnante, bem como o motivo pelo qual considerou tais condutas dolosas;
- y) Que a Fiscalização teria se esquivado de identificar e comprovar quais teriam sido os atos praticados pelo Impugnante com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, se limitando a alegar de forma genérica que o Impugnante participou dos supostos atos fraudulentos da CBD, por ser um dos “membros da diretoria em exercício no período da ocorrência dos fatos geradores, tendo em vista que o artifício utilizado para o pagamento do bônus ocorreu em virtude de decisões tomadas pela empresa através de seus diretores”;
- z) Que a falta de cautela no trabalho da Fiscalização seria notória na medida em que nem sequer teria havido a descrição do cargo ocupado por cada um dos diretores apontados como responsáveis solidários, inexistindo distinção em razão de competências e funções por esses exercidas;
- aa) Que a simples falta de pagamento do tributo não configuraria, por si só, nem em tese, circunstância apta a acarretar a responsabilidade subsidiária dos sócios;
- bb) Que o entendimento mencionado no item anterior deveria ser aplicado pela Turma Julgadora, por economia processual;
- cc) Que não teria sido comprovado, neste caso concreto, a ocorrência de fraude ou sonegação, razão pela qual não deveria ter sido aplicada a multa qualificada;
- dd) Que quem age de má fé, quem sonega, quem simula, perpetra fraude, oculta fatos geradores de tributos, certamente não seria aquele que (i) leva a registro todos os depósitos; (ii) apresenta as informações ao Fisco Federal, por meio de declarações; e (iii) presta os esclarecimentos requeridos pela d. Fiscalização;

Por fim, requereu:

- a) Que fosse provida a Impugnação com o reconhecimento da inexistência de responsabilidade solidária no presente caso e o cancelamento do Termo de Responsabilidade Tributária lavrado;
- b) Que, de forma subsidiária, fossem cancelados integralmente os autos de infração ora combatidos, e, conseqüentemente, extinto o crédito tributário exigido.

DEMAIS PESSOAS FÍSICAS

12 As Impugnações referentes às demais pessoas físicas trouxeram as mesmas alegações apresentadas por JOSÉ DE ALMEIDA FILIPPO, com exceção dos itens “a” a “f”, que não constam das demais peças impugnatórias.

A DRJ/Belém proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010, 31/05/2010, 30/06/2010, 31/07/2010

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PERÍODO.

O período que consta do Mandado de Procedimento Fiscal refere-se aos fatos geradores dos tributos, e não necessariamente aos eventos a ele relacionados.

DECADÊNCIA. FRAUDE.

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

IRRF. BÔNUS DE DESEMPENHO.

Restando comprovado que os valores em questão são referentes a pagamentos de bônus decorrentes da avaliação de desempenho de seus administradores, deveria o contribuinte ter efetuado a retenção do IRRF quando do pagamento destas verbas.

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. JUROS ISOLADOS. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

Verificada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora. A cobrança dos juros isolados, neste caso, tem como fundamentação legal os artigos 43 e 61, §3º, da Lei n.º 9.430/96.

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

Encerrado o prazo para entrega da declaração de pessoa física, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei n.º 10.426, de 2002, com a redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, tendo ou não os rendimentos sido submetidos à tributação no ajuste.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Demonstrada a ocorrência de fraude, aplica-se a multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei n.º 9.430/96.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

É pessoalmente responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos o diretor presidente da empresa que, de qualquer forma, autorizou a prática desses atos ou deles se beneficiou.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Cumprе esclarecer que a instância *a quo* exonerou as responsabilidades atribuídas a todas as pessoas físicas, com exceção do Diretor Presidente da autuada, o Sr. ENÉAS CÉSAR PESTANA NETO. A fundamentação para a manutenção dessa responsabilidade, expressa em voto vencedor, foi amparada na teoria do domínio do fato aplicável àquele executivo no âmbito do art. 135, III, do CTN.

Inconformados, a empresa e o Sr. ENÉAS apresentaram recursos voluntários onde essencialmente repetem as alegações contidas em suas impugnações.

Destaque-se, no que diz respeito ao recurso da empresa contribuinte, alguns pontos levantados contra o que foi decidido pelo acórdão recorrido. Sobretudo, a argumentação que reproduziu o conteúdo também inserido no recurso voluntário apresentado no processo n.º 19515.720261/2015-62 acerca da validade da Participação em Lucros e Resultados (PLR) paga

em plano de previdência complementar, onde se tenta esclarecer a natureza jurídica dos repasses efetuados e a regularidade dos aportes realizados em contas de previdência privada complementar para fins de reflexos fiscais. Além disso, inovou-se relativamente à arguição de nulidade dos autos de infração por erro de apuração do fato gerador e da base de cálculo, bem como de ilegalidade da cobrança de juros sobre multa.

No que concerne ao recurso do Sr. ENÉAS, alegou-se adicionalmente a nulidade do acórdão recorrido pelas não apreciação de todos os argumentos aduzidos na impugnação e pela inovação do critério jurídico com a teoria do domínio do fato. Ademais, foram deduzidos argumentos especialmente voltados contra os fundamentos que justificaram a manutenção da responsabilidade daquele Diretor Presidente (mormente no tocante à ideia de que havia a sua autorização, subentendida na invocada teoria do domínio do fato, quanto à forma de pagamentos dos bônus). Inovou, também, ao suscitar o princípio da pessoalidade da pena e a ilegalidade da cobrança de juros sobre multa.

As demais pessoas apontadas como responsáveis tributários (cuja inclusão no pólo passivo foi afastada pela instância *a quo*), apresentaram petições de conteúdo idêntico nas quais solicitam o retorno dos autos à DRJ, para análise de todos os argumentos que foram expostos em suas impugnações, caso se entenda por dar provimento ao recurso de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento. Além disso, a decisão excluiu sujeito passivo da lide na conformidade daquilo que está previsto no art. 1º, § 2º, da Portaria MF nº 63/2017. Por tal motivo, o recurso de ofício interposto deve também ser conhecido.

Inicialmente, as recorrentes tecem várias considerações a título de **preliminares de nulidade**. Todavia, essas alegações estão intimamente relacionadas com as questões de mérito suscitadas nos recursos, as quais serão oportunamente enfrentadas. Mesmo que fossem verdadeiras, só implicariam em nulidade se resultassem de atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa da recorrente, *ex-vi* do art. 59 do Decreto nº 70.235 (Processo Administrativo Fiscal - PAF). E não é isso que se verifica no presente caso. Toda a matéria fática e legal que fundamentou o lançamento foi claramente descrita no Relatório Fiscal. Tanto foi bem compreendida que as recorrentes não se esquivaram de produzir em suas peças impugnatórias e recursais toda a sorte de argumentos que julgaram convenientes para a sua defesa.

Conforme relatado, a autuação resume-se à imposição de multa e juros isolados pelo fato de a empresa não ter retido o imposto de renda na fonte sobre contribuições depositadas em contas de planos de previdência privada abertos em nome de diversos dos seus empregados que exerciam funções de direção.

No entender da autoridade fiscal, essas contribuições teriam a natureza de bônus de desempenho e deveriam sofrer a retenção do imposto por compor a remuneração tributável dos beneficiários. Outrossim, caracterizar-se-iam como fato gerador de contribuições previdenciárias lançadas mediante auto de infração consubstanciado no processo nº 19515.720261/2015-62.

Por outro lado, os recorrentes alegam que o fundo de previdência complementar objeto da fiscalização era substancialmente composto por aportes de PLR efetuados conforme acordo coletivo devidamente celebrado com o sindicato de seus trabalhadores (ACT 2009). Haveria também contribuições decorrentes de participações nos lucros na conformidade do que prevê a Lei nº 6.404/76 e uma outra parte concernente à composição do próprio fundo (sem referência à participação nos lucros). Ou seja, nenhuma parcela teria natureza salarial. Entende, assim, que jamais poderiam configurar hipótese de incidência das contribuições previdenciárias e, por consequência, do imposto retido na fonte.

Equivocam-se, no entanto, os recorrentes ao entender que aportes a título de PLR não estariam sujeitos à tributação na fonte. Veja-se, nesse sentido, o trecho vigente à época dos fatos que dispunha sobre o assunto na Lei nº 10.101/00:

Art.2º-A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I-comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

(...)

II-convenção ou acordo coletivo.

(...)

Art.3º-A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...)

§5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.

(grifei)

Como se vê, havia a clara determinação de que houvesse retenção na fonte sobre os referidos aportes na condição de antecipação do imposto devido na declaração de ajuste. Depois, com a Lei nº 12.832/13, essa retenção passou a ter o caráter de tributação exclusiva. Ainda assim, tais aportes não deixaram de ser considerados tributáveis.

Portanto, diferentemente do que acontece para a contribuição previdenciária, para fins do imposto de renda, não importa a natureza dos aportes (se bônus de desempenho ou participação nos lucros). Ambos são tributáveis. São inócuas, por isso, todas as razões recursais que tentam definir a sua natureza como a de participação nos lucros.

Nem mesmo qualquer participação nos lucros por parte dos administradores, que fosse albergada pela Lei nº 6.404/76, estaria livre dessa imposição com base no que regulamentava o art. 637 do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda -1999):

Art. 637. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma prevista no art. 620, os rendimentos pagos aos titulares, sócios, dirigentes, administradores e conselheiros de pessoas jurídicas, a título de remuneração mensal por prestação de serviços, de gratificação ou participação no resultado (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 99, Decreto-Lei nº 1.814, de 28 de novembro de 1980, arts. 1º e 2º, parágrafo único, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, inciso II). (grifei)

E não há que se estender aos administradores a isenção concedida aos lucros distribuídos aos sócios das pessoas jurídicas pelo art. 10 da Lei nº 9.249/95. Esse, inclusive, já foi o entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp nº 884999/BA. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. IMPOSTO DE RENDA. INAPLICABILIDADE DA ISENÇÃO INSTITUÍDA PELO ART. 10 DA LEI Nº 9.249/95.

(...)

2. Não se aplica o disposto no art. 10 da Lei nº 9.249/95 (não incidência do imposto de renda sobre os lucros distribuídos) à participação atribuída a administrador com base no lucro apurado pela Pessoa jurídica, por caracterizar participação nos resultados, tributável nos termos do parágrafo único do art. 2º do Decreto-Lei nº. 1.814/80.

Destarte, o cerne da questão é verificar se a interposição do plano de previdência na remuneração dos administradores pode ou não ser oponível ao Fisco com a finalidade de deslocar a tributação da renda para o momento do seu resgate pelos beneficiários.

Ora, a autoridade fiscal identificou que o plano para o qual foram destinadas as referidas contribuições (denominado Itaú Vida e Previdência S/A) não possuía carência nem regras para resgate dos recursos. Seria, inclusive, distinto do outro plano de previdência disponível para a generalidade dos seus empregados. Naquele, alguns valores depositados podiam e eram imediatamente sacados por seus beneficiários. Outros valores, no entanto, como alega a própria recorrente, nunca foram resgatados.

A meu ver, não se pode concordar com essa forma indiscriminada de diferir a tributação. Em regra, todo trabalhador sofre a retenção na fonte sobre os valores da sua remuneração. Uma pequena parcela destinada à previdência é excluída da tributação no momento em que se aufer o rendimento para que seja, posteriormente, incluída no resgate.

No caso presente, a empresa resolveu quebrar essa regra para alguns dos seus administradores. Parte substantiva da sua remuneração (seja a título de bônus, seja como participação nos resultados) foi destinada para o plano de previdência. Aqueles que quisessem logo resgatar a correspondente remuneração poderiam sacá-la e, nessa conformidade, sofreriam a tributação. Porém, aqueles que resolvessem deixar para resgatar no futuro poderiam, a seu bel prazer, diferir a tributação.

Não me parece que o sistema coadune com essa faculdade. Quaisquer que sejam as razões empresarias para essa prática, não se pode opô-la ao Fisco.

Com esse entendimento, torna-se desnecessário tecer maiores considerações acerca das seguintes alegações contidas no recurso da empresa contribuinte: **nulidade do lançamento pelo fato de a fiscalização não ter procedido à correta identificação da natureza jurídica dos valores registrados (item II.1); nulidade do lançamento por ausência de questionamento aos beneficiários quanto à tributação dos rendimentos no resgate mediante retenção na fonte pela instituição financeira (item II.3); validade do PLR pago em plano de previdência complementar (item III.2); e ausência de caráter remuneratório dos pagamentos efetuados a título de PLR e previdência complementar pelo fato de tratarem de valores incertos (item III.3)**. Todas, de alguma forma, tentam desconstituir o lançamento com base em proposições que vão de encontro ao fato de que a PLR é também uma forma de remuneração tributável na fonte pela empregadora no momento em que se paga o rendimento.

Outras questões, entretanto, merecem maior atenção.

Relativamente à **nulidade por inexistência de fundamentação para a cobrança dos juros isolados (item II.2 do recurso)**, não há razão para tanto.

Como já salientado pela decisão recorrida, apesar de não transcrever a base legal para a imposição dos referidos juros no relatório fiscal, a autoridade fez constar o enquadramento no corpo do próprio auto de infração (fls. 1626) ao fazer referência aos arts. 843 e 953 do RIR/99, os quais possuem como matrizes legais, respectivamente, os arts. 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Não concordo com o entendimento deduzido no recurso no sentido de que a fundamentação legal deve vir expressa tanto no relatório fiscal quanto nos autos de infração. Os julgados reproduzidos também não corroboram essa posição, mas, apenas, exigem a motivação clara da autuação.

A descrição dos fatos foi extensivamente produzida no relatório fiscal. A circunstância de o enquadramento legal constar somente no corpo do auto de infração não provoca a preterição do direito de defesa reclamado pelo art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72 (PAF). A totalidade das peças processuais é que deve ser levada em conta.

Quanto à **impossibilidade de extensão das autuações para período que não foi objeto do Mandado de Procedimento Fiscal (item II.4 do recurso)**, as razões expostas pela instância *a quo* já foram suficientes. O período contido naquele Mandado (2010) é o que foi objeto do lançamento.

A argumentação conduzida pela recorrente entende que a análise dos documentos e informações deveria se restringir ao ano de 2010 e que o lançamento só poderia abranger os pagamentos realizados no exercício de 2011. Parece fazer confusão com os conceitos de ano-calendário e exercício ao insistir nessa matéria (ressalte-se que não houve qualquer contestação especialmente endereçada contra o que foi decidido pela DRJ). No entanto, não há mais nada a dizer. Os pagamentos que não sofreram a retenção do imposto e, por isso, justificaram a cobrança da multa e juros isolados ocorreram, efetivamente, no ano-calendário de 2010.

Ademais, como enfatizado pela decisão recorrida, aquele Mandado visa ao mero controle administrativo das ações fiscais da RFB. O que baliza a atuação legal é a competência da autoridade prevista no art. 142 do CTN.

No que se refere à **ausência de previsão legal para a exigência da multa isolada (item III.4 do recurso)**, a empresa se apegou ao entendimento de alguns julgados desta Casa nos quais essa tese foi defendida com base nas alterações promovidas pela Lei n.º 11.488/07 no art. 9.º da Lei n.º 10.426/02 e no art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

Nada obstante, a posição majoritária da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já superou esse entendimento. Veja-se a parte da ementa que tratou do assunto no Acórdão n.º 9202-005.326, de 30 de março de 2017:

OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA. MULTA ISOLADA

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9.º, da Lei n.º 10.426, de 2002, mantida pela Lei n.º 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste. Nesta hipótese, não há que se falar em retroatividade benéfica da Lei no. 11.488, de 2007.

Por concordar integralmente com as suas razões de decidir, peço vênias para reproduzir aqui o seguinte conteúdo:

A propósito, alinho-me aos que entendem, no âmbito deste CARF, não se confundir a penalidade estabelecida pelo art. 9.º da Lei no. 10.426, de 2002, base legal do presente lançamento e aplicável à fonte pagadora dos rendimentos, com eventual sanção decorrente do não recolhimento do Imposto sobre a Renda incidente sobre os rendimentos recebidos, este último de responsabilidade do beneficiário dos rendimentos e sujeito à eventual multa de ofício aplicável quando não houver recolhimento do principal previamente ao início da ação fiscal, com fulcro no art. 44, inciso I da Lei no. 9.430, de 24 de dezembro de 1996.

Entendo, a propósito, que a única ligação existente entre os citados dois dispositivos é a remissão, pelo dispositivo da mencionada Lei no. 10.426, de 2002, ao percentual de 75%, estabelecido pela Lei no. 9.430, de 1996, para fins de determinação do quantum devido a título de sanção.

Bastante elucidativo a propósito é o excerto abaixo do voto vencedor proferido na Câmara Superior de Recursos Fiscais no âmbito do Acórdão CSRF 9.202003.582, de 03 de março de 2015, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, o qual se adota, assim, como razões de decidir quanto a este item guerreado pelo recorrente, *verbis*:

"(...)

A penalidade em tela foi instituída pela Medida Provisória n.º 16, de 27/12/2001, convertida na Lei n.º 10.426, de 2002, que assim estabelecia, em sua redação original:

“Art.9.º. Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.”

O dispositivo acima não deixa a menor brecha para que se entenda que a penalidade nele prevista poderia ser exigida de outra forma, que não a isolada. Com efeito, a penalidade está sendo aplicada à fonte pagadora, que não é a beneficiária dos rendimentos, portanto resta descartada qualquer possibilidade de cobrança desta multa juntamente com o imposto, cujo ônus, repita-se, não é da fonte pagadora, e sim do beneficiário.

Confirmando esse entendimento, o parágrafo único especifica a base de cálculo da multa, que nada mais é que o tributo que deixou de ser retido ou recolhido.

O art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, por sua vez, tinha a seguinte redação:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I. de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II. cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I. juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II. isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III. isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV. isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V. isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

(...)”

Como se pode constatar, o art. 44, acima, não trata de multas incidentes sobre imposto cobrado por meio de responsabilidade tributária de fonte pagadora, e sim de penalidades que recaem diretamente sobre o imposto exigido do sujeito passivo, na qualidade de contribuinte, que relativamente ao Imposto de Renda é o próprio beneficiário dos rendimentos. Nesse passo, nenhuma das modalidades de exigência elencadas no § 1º se amolda à exigência estabelecida no art. 9º da Lei n.º 10.426, de 2002, portanto não há que se falar que este último dispositivo tenha se referido ao art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, para tomar de empréstimo algo além dos percentuais nele estabelecidos - 75% e 150%. Isso porque a problemática que envolve as modalidades de exigência das penalidades constantes do § 1º do art. 44 – vinculadas ao imposto ou exigidas isoladamente - não se coaduna com a multa por falta de retenção na fonte. Esta, quando exigida, obviamente será isolada, eis que o principal, ou seja, o imposto, será cobrado não da fonte pagadora, mas sim, repita-se, do beneficiário dos rendimentos.

Com estas considerações, constata-se que a referência feita pelo art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, aos incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, está focada nos incisos I e II do caput, e não nos incisos I e II do § 1º, do contrário estar-se-ia atribuindo à fonte pagadora o papel de sujeito passivo contribuinte do tributo, e não o de mera intermediária entre este e o Fisco, responsabilidade esta conferida por lei.

Ora, se os incisos I e II do caput do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de penalidades aplicáveis ao sujeito passivo na qualidade de contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o próprio beneficiário dos rendimentos, e o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, trata exclusivamente de multa por descumprimento da obrigação de reter e recolher o tributo, aplicável à fonte pagadora na qualidade de responsável, o único elemento passível de empréstimo, do art. 44 para o art. 9º, diz respeito efetivamente aos percentuais de 75% ou 150%. Com efeito, não existe qualquer outro liame entre os dois dispositivos legais.

Corroborando este entendimento, a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, que foi convertida na Lei nº 10.426, de 2002, encaminhada ao Congresso Nacional, assim esclarece:

“Os arts. 7º a 9º ajustam as penalidades aplicáveis a diversas hipóteses de descumprimento de obrigações acessórias relativas a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, reduzindo-as ou, no caso do art. 9º, instituindo nova hipótese de incidência, preenchendo lacuna da legislação anterior.” (grifei)

O texto acima não deixa dúvidas, no sentido de que o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, trata unicamente de multa por descumprimento de obrigação acessória pela fonte pagadora, portanto descarta-se a sua exigência juntamente com o respectivo imposto, cujo ônus é do beneficiário dos rendimentos. Ademais, fica patente que se trata de nova hipótese de incidência, o que também a desvincula definitivamente das hipóteses de incidência elencadas no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, eis que estas já existiam no ordenamento jurídico muito antes do advento da Medida Provisória nº 16, de 2001.

(...)”

Destarte, tratam-se de obrigações distintas (uma, de retenção e recolhimento, pela fonte pagadora, do IRRF, à título de antecipação, e, outra, do posterior oferecimento à tributação pelo beneficiário dos rendimentos após o encerramento do período de apuração), não havendo que se cogitar de estar a penalidade aplicada no âmbito do presente feito "condicionada" ao não oferecimento pelo beneficiário do montante de rendimentos objeto de tributação. Tratam-se de obrigações que não se confundem ou se relacionam que não pela utilização citada do mesmo percentual para fins de cálculo de sanção por descumprimento, descumprimento este que possui hipóteses específicas de incidência de sanção para cada um dos casos, sem vínculo outro que não o da utilização do referido mesmo percentual.

Já quanto à revogação tácita da multa isolada pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, também aqui o mencionado voto vencedor estabelece de forma perfeita o entendimento deste Conselheiro, em plena consistência, inclusive, com o posicionamento já esposado acima, *expressis verbis*.

Com a edição da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, foi alterado o art.

44, da Lei nº 9.430, de 1996, dentre outras finalidades, para extinguir a multa de ofício incidente sobre o pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo, desacompanhado de multa de mora. Dito dispositivo legal passou a ter a seguinte redação:

“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 inexistente;

II. de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

§ 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.

(...)"

Assim, o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, foi reformulado, mantendo-se a aplicação das multas de ofício vinculadas ao tributo, nos percentuais de 75% e 150%, a primeira mantida no inciso I, do caput, e a segunda não mais abrigada no inciso II, do caput, mas sim no inciso I, do §1º. O inciso II, do caput, que anteriormente continha a multa no percentual de 150%, passou a prever a multa isolada, no percentual de 50%, nos casos de falta de pagamento do carnê-leão e de falta de pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devido por estimativa (alíneas "a" e "b"). Quanto à multa isolada pelo pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo sem o acréscimo de multa de mora, esta foi extinta.

Observe-se que a extinção da multa isolada acima destacada, levada a cabo pela nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não tem qualquer reflexo nas multas do art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, eis que, conforme já patenteado no presente voto, os dois dispositivos legais tratam de penalidades distintas, o primeiro disciplinando as exigências em face do sujeito passivo contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o beneficiário dos rendimentos, e o segundo regulamentando a incidência pelo descumprimento de obrigação de retenção e recolhimento do tributo pela fonte pagadora, na qualidade de responsável. Como ficou assentado, a conexão entre os dois dispositivos diz respeito unicamente aos percentuais de 75% e 150%.

Tanto é assim que o art. 9º teve de sofrer também um ajuste, em função da realocação da multa de 150% (do caput para o § 1º). Ademais, também havia neste dispositivo a previsão de aplicação de multa de ofício à fonte pagadora, pelo recolhimento em atraso do Imposto de Renda Retido na Fonte, sem o acréscimo da multa de mora. Assim, na mesma linha da exclusão levada a cabo na nova redação do art. 44, esta penalidade teria de ser excluída do art 9º, já que não haveria sentido em permanecer no ordenamento jurídico apenas para apenar a fonte pagadora. Confira-se a alteração do art. 9º, promovida pela mesma Lei nº 11.488, de 2007 (g.n.):

"Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.”

Ora, se a multa pela falta de retenção e recolhimento na fonte houvesse sido efetivamente extinta, não haveria qualquer razão para que se alterasse o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, como foi feito acima. A alteração visa claramente adaptar esse dispositivo à nova topografia do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, o que de forma alguma sinaliza que dita penalidade teria sido extinta. Além disso, repita-se que a nova redação visou excluir a exigência de multa de ofício pelo recolhimento, pela fonte pagadora, do IRRF fora do prazo sem multa de mora, tal como ocorrera com penalidade semelhante, que antes também era imposta ao beneficiário do rendimento, relativamente ao recolhimento do principal. Assim, igualou-se a exoneração desta penalidade, tanto em face do sujeito passivo contribuinte da obrigação principal, como perante a fonte pagadora, na qualidade de responsável pela obrigação de reter e recolher o tributo.

(...)

Além de todas as razões que conduzem à conclusão de que não ocorreu a alegada extinção da multa de ofício pela falta de retenção ou recolhimento do IRRF, destaca-se o fato de que a adoção de tal tese equivaleria a admitir-se a instituição de uma obrigação –retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora – sem o estabelecimento de sanção, o que seria inusitado no Sistema Tributário Nacional.

Ademais, ninguém põe em dúvida a manutenção da multa pela falta de recolhimento do carnê-leão, que pressupõe relação entre pessoas físicas, que nem sempre possuem estrutura para cumprir com a obrigação, sendo que quem recolhe a antecipação, nesse caso, é o próprio contribuinte que arca com o encargo financeiro do tributo, descartada a possibilidade de apropriação indébita. Nesse passo, causa ainda maior perplexidade a conclusão de que a multa pela falta de retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora teria sido extinta, já que as fontes pagadoras, na sua maciça maioria, são pessoas jurídicas, que dispõem de meios adequados ao cumprimento da obrigação.

Acrescente-se que a retenção na fonte sem o respectivo recolhimento caracteriza apropriação indébita, portanto ter-se-ia ainda a possibilidade do cometimento de crime, sem qualquer previsão de sanção na esfera tributária, o que também seria inédito no Sistema Tributário Nacional.

(...)

Rechaça-se assim, a partir dos argumentos supra também a tese de revogação da referida multa isolada pela nova redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002.

Ainda, de se ressaltar que a multa isolada aplicada no caso sob análise, como mencionado, tem previsão legal própria, no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com sua base de cálculo definida em seu parágrafo único, e somente se vincula ao art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, quanto ao percentual a ser aplicado. Já a exigência dos juros de mora isoladamente ao caso em questão, possui previsão legal no art. 43, caput e parágrafo único, ambos também da Lei nº 9.430, de 1996.

E, como se vê na última frase do trecho reproduzido, há também previsão legal para a exigência dos juros isolados (o que vai de encontro à **alegação recursal que sustenta que seria impossível sua cobrança no presente caso - item III.5 do recurso**). A ementa daquele mesmo acórdão deixa claro esse entendimento:

JUROS DE MORA. COBRANÇA. CABIMENTO.

O débito para com a União (aqui abrangida a multa isolada decorrente de não retenção de IRRF) é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. Os juros moratórios incidentes sobre os créditos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal, não integralmente adimplidos na data do seu vencimento, são calculados, no período, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic para títulos federais.

De fato, qualquer débito para com a União deve ser acrescido dos juros de mora, à taxa SELIC, desde a data do seu vencimento. É o caso do imposto que deveria ter sido retido e recolhido pela fonte pagadora. Nos termos do que dispõe o Parecer Cosit nº 1/2002:

16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa e os juros de mora;

b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.

16.1. Os juros de mora devidos pela fonte pagadora, nas situações descritas nos itens “a” e “b” acima, calculam-se tomando como termo inicial o prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ser retido, e, como termo final, a data prevista para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica.

(grifei)

Portanto, equivocou-se a recorrente quando sustenta que o referido parecer não dá amparo ao lançamento dos juros de mora após a data da entrega das declarações de ajuste. Como se nota, nessas condições, juros de mora também devem ser exigidos da fonte pagadora.

No tocante à **ausência de fundamentação para imposição da multa qualificada (item III.6 do recurso)**, melhor sorte parece socorrer a recorrente.

Com efeito, a situação descrita não revela uma conduta dolosa necessária para justificar a duplicação da exação. Sobre o assunto, há que se recordar que a hipótese de qualificação da multa aplicada está contida no artigo 44, I, e seu § 1º, da Lei nº 9.430/96¹, *verbis*:

¹ A redação original desse dispositivo, abaixo transcrita, apesar de um pouco distinta, não altera o entendimento pronunciado na sequência.

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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."

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por sua vez, os referidos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 são os que abaixo se reproduz:

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.

Portanto, a qualificação (duplicação) da multa não decorre de nova infração. Ela surge quando a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração ou a declaração inexata estiver associada a uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal. Nas palavras de Marco Aurélio Greco²:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável - *não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos*; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

A fraude penal não se confunde com a fraude à lei (ou fraude civil). Nesta última, o contribuinte enquadra sua conduta numa norma, mas vem o Fisco e o faz em outra. É um problema de qualificação jurídica. Por sua vez, a fraude penal, assim como a sonegação, são condutas típicas do direito penal também caracterizadas como crimes contra a ordem tributária

² Cf. Marco Aurélio Greco ..., p. 253.

(artigos 1º e 2º, I, da Lei nº 8.137/90). Tanto é que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 ressalva a aplicação de outras penalidades criminais.

Quanto à sonegação, não há dúvidas. Só se concretiza depois de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Isso porque sua hipótese prevê uma conduta voltada para impedir ou retardar o “conhecimento”, pelo Fisco, “da ocorrência do fato gerador” ou “das condições pessoais de contribuinte”.

A fraude, por outro lado, suscita mais dúvidas. A redação do artigo 72 da Lei nº 4.502/64 pode ser dividida em duas partes.

Na primeira parte, tem-se as condutas de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. “Impedir ou retardar” é diferente de “não realizar”. Nos casos de planejamentos tributários, o contribuinte julga que sua conduta é alcançada por outro enquadramento legal e não pela hipótese do fato gerador. Como ensina Marco Aurélio Greco, essa parte do dispositivo legal tem sua aplicação restrita às situações em que “tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ‘ocorrência’ seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução pelo contribuinte (ou outrem) de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer”. Afinal, só se impede ou se retarda algo que está em curso³.

Na segunda parte, quando há alusão a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, novamente, tem-se condutas que só se concretizam depois que este tenha ocorrido. É que só se pode excluir ou modificar algo que já exista⁴.

Nas situações de planejamento tributário, normalmente, invoca-se a ocorrência da simulação para sustentar a qualificação das multas aplicadas. No entanto, esse conceito pode estar presente em duas situações distintas: quando há simulação do próprio negócio jurídico ou quando há simulação da causa do negócio jurídico.

No primeiro caso, há o requisito da mentira ou falseamento acerca de aspectos relevantes do negócio jurídico. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, aparente ou simulado. Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos, assim, no campo dos planejamentos tributários evasivos.

Por outro lado, quando só há o vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa negocial simulada, não deixa de ser lícita.

No presente caso, a fiscalização sustenta a qualificação da multa com base no seguinte trecho do seu relatório:

91. A conduta do contribuinte se resume da seguinte forma:

³ Ibidem, p. 258.

⁴ Ibidem, p. 259.

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

Sustenta, portanto, a qualificação da multa na ideia de ter havido simulação. Mas, não aponta qualquer falseamento de aspectos relevantes nessa situação.

Nada obstante, como já exposto, se não houve falseamento (mentira), não posso concordar com o enquadramento da conduta nas figuras da sonegação ou da fraude penais. Ainda que a interposição do plano de previdência tenha possibilitado o diferimento da tributação, o negócio jurídico subjacente (a criação de um fundo para a aposentadoria) estaria maculado meramente pelo vício da causa. Não decorre daí que houve falsidade material na sua execução. Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

Por tais razões, afasto a qualificação da multa aplicada.

Esse entendimento, contudo, não socorre o pleito de **decadência parcial (item III.1 do recurso)**. Isso porque, a meu ver, não só as condutas dolosas estão contidas na ressalva contida no § 4º, do art. 150, do CTN. Confira-se:

§ 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. (grifei)

Como antes ressaltado, a simulação pode ser vista num conceito mais restrito, em que os negócios jurídicos estão apenas maculados pelo vício da vontade, ou num conceito mais amplo, no qual adiciona-se o vício da causa. Assim, mesmo que as condutas adotadas não possam ser consideradas dolosas, não deixam de evidenciar uma simulação (a simulação da causa do negócio jurídico).

A ressalva contida no § 4º acima reproduzido é clara. Aquela regra específica não deve ser aplicada se comprovada a ocorrência de "dolo, fraude ou simulação". Discordo daqueles que entendem que as hipóteses de fraude e simulação ali previstas tratam das figuras penais. Afinal, se nestas está implícita a presença do dolo, a inclusão daquelas hipóteses na ressalva seria uma redundância desnecessária. Tal circunstância revela que conceitos mais amplos de fraude e simulação devem estar inseridas no contexto da ressalva. É por isso que considero que planejamentos tributários qualificados como "simulação por vício de causa" (igualmente, se adotássemos a perspectiva da "fraude à lei") se subsumem na ressalva da regra do artigo 150, § 4º, do CTN.

Destarte, havendo simulação, o termo inicial do prazo decadencial está previsto na regra geral contida no artigo 173, I, do CTN, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Confira-se:

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;

Assim, no caso presente, a contagem deve se iniciar no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ou seja, 01/01/2011. Inexiste, portanto, a decadência parcial reclamada pela recorrente.

Nada obstante, a maioria da Turma entendeu que a decadência deve seguir a regra geral do art. 173, I, por outro fundamento. Como o crédito tributário constituído se refere à multa de ofício, a regra deve ser aquela exigida para os lançamentos de ofício.

No que diz respeito à **ilegalidade da cobrança de juros sobre multa (item III.7 do recurso)**, apesar de se tratar de clara inovação recursal, basta dizer que a questão já está pacificada no âmbito do CARF com a edição da seguinte súmula:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Quanto à única **responsabilidade tributária mantida pela instância a quo**, há que se dar razão à pretensão recursal do Sr. ENÉAS.

Com efeito, o artigo 135, III, do CTN dispõe que:

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

(...)

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

Pelo que se depreende, os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas, pelo fato de terem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei que resultaram na obrigação tributária objeto da autuação, são considerados responsáveis pelos créditos tributários lançados.

Para que se comprovem tais atos (com excesso de poderes ou infração de lei), há que se atribuir uma conduta dolosa ou, pelo menos, culposa a pessoas qualificadas como dirigentes (mesmo que de fato) da pessoa jurídica. O exemplo mais frequente da conduta culposa é a dissolução irregular das sociedades na esteira do que entende a jurisprudência do STJ (Súmula 435).

A necessidade de mera culpa para a caracterização do ato ilícito exigido pelo artigo 135 do CTN foi bem esclarecida no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, *verbis*:

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

A inexistência de condutas dolosas já foi analisada na parte deste voto que enfrentou a imposição da multa qualificada. Resta verificar se ocorreu, pelo menos, alguma conduta culposa (caracterizadas pela negligência, imprudência ou imperícia). Não parece também ser este o caso porque a autoridade não cogitou dessa possibilidade. Como relatado, limitou-se a concluir (equivocadamente) que a conduta simulada ensejaria a sua tipificação na figura da fraude penal (art. 72 da Lei nº 4.502/64).

A decisão recorrida, por sua vez, enveredou pela teoria do domínio do fato para sustentar que o Sr. ENÉAS teria dado sua autorização para que a empresa procedesse daquela forma. Ora, independentemente do protesto veemente do recorrente ao alegar inovação do feito, essa consideração é irrelevante para a minha análise. Se não considero que a conduta de simular a causa do negócio jurídico (o uso do plano de previdência com uma finalidade preponderante da sua causa negocial) seja dolosa ou culposa, não importa quem a tenha praticado. Não há razão para a atribuição da responsabilidade com base no art. 135, III, do CTN.

Quanto ao **recurso de ofício**, cumpre enfrentar a responsabilização atribuída ao conjunto das pessoas físicas com base no art. 124, I, do CTN. Isso porque a conclusão que se extrai da atribuição da responsabilidade às demais pessoas (para além do Sr. ENÉAS) com base no art. 135, III, do CTN é a mesma acima exposta.

Pois bem.

O artigo 124, I, prescreve que:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

O interesse comum é um conceito indeterminado que exige construção jurisprudencial. De imediato, impõe-se a consagrada interpretação segundo a qual ocorre tal hipótese quando duas ou mais pessoas se instalam no mesmo lado da relação obrigacional escolhido pelo legislador para a configuração da sujeição passiva tributária (exemplo clássico dos coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU). Além disso, o STJ cristalizou o entendimento de que o fato de haver empresas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária (AgRg no REsp nº 1.102.894, AgRg no Ag nº 1.055.860, REsp nº 834.044, REsp nº 1.001.450). Portanto, em situações semelhantes, há que se demonstrar algo mais do que a mera pertinência dentro do grupo econômico.

Entendo que caracteriza-se também o interesse comum quando é constatada a existência de pessoas diretamente beneficiadas por recursos financeiros ou patrimoniais fornecidos pelo contribuinte. No caso de pessoas jurídicas, normalmente essa situação vem acompanhada de uma ligação umbilical entre atividades aparentemente independentes, marcada pela confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios administradores. No caso de pessoas físicas, normalmente há a apropriação direta dos recursos da empresa contribuinte, marcada pela obtenção de empréstimos ou usufruto de bens desprovidos de maiores formalidades. Essas pessoas não possuem apenas o interesse mediato no resultado econômico-financeiro das atividades da empresa contribuinte, como é o que ocorre, de regra, com qualquer pessoa que regularmente pertença ao quadro societário de uma empresa. Têm também o interesse imediato e comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (a receita, o lucro). Isso porque se beneficiam dessas situações jurídicas diretamente, dispensando a regular distribuição de lucros, por obra da confusão patrimonial estabelecida entre suas esferas pessoais e a da empresa contribuinte.

No presente caso, a fiscalização não demonstra a existência de qualquer circunstância que poderia ensejar a confusão com o patrimônio das pessoas apontadas como responsáveis. Argumenta apenas que os integrantes da diretoria em exercício no período também foram contemplados com o pagamento dos bônus. Ora, não há nenhuma confusão patrimonial nessa situação. Uma vez depositados nas contas de previdência, os recursos já não mais pertenciam à empresa contribuinte.

Portanto, não se pode também vislumbrar a responsabilidade com base no art. 124, I, do CTN. Razão pela qual deve-se manter o afastamento das responsabilidades excluídas na DRJ.

Dispositivo:

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito: (i) dar provimento parcial ao recurso da empresa contribuinte para afastar a qualificação da multa aplicada; (ii) dar provimento ao recurso do Sr. ENÉAS; e (iii) negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio