



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721154/2015-51
ACÓRDÃO	1001-003.834 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ABSOLUTA DISTRIBUIDORA DE AUTOMÓVEIS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

Afastado está o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos quando observadas as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. EXTENSÃO. BENEFÍCIO ÚNICO DOS SÓCIOS.

O valor pago a título de plano de previdência complementar que beneficia somente dois sócios da pessoa jurídica deve integrar a remuneração destes beneficiários e sujeita-se ao imposto de renda na fonte.

FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE IRRF. JUROS DE MORA ISOLADOS. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

A falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração. Pela falta de retenção e recolhimento de IRRF exige-se os juros de mora isoladamente e a multa de ofício isoladamente após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

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

JUROS DE MORA.

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

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada 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. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (a) por unanimidade de votos, em conhecer dos recursos voluntários, em rejeitar a preliminar suscitada e manter a sujeição passiva solidária; (b) e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhes provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna. Vencidas as Conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz e Ana Cláudia Borges de Oliveira que defendiam que se trata de plano de previdência aberto abrangido pela isenção tributária e afastaram a qualificação da multa de ofício proporcional.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva –Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Anchieta de Sousa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva.

RELATÓRIO**Auto de Infração**

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado os Autos de Infração a título de: (a) falta de recolhimento de juros de mora com a exigência do crédito tributário no valor de R\$8.266,83 e (b) multa por falta de retenção na fonte de imposto ou contribuição com a exigência do crédito tributário no valor de R\$182.448,81 referentes aos períodos de apuração dos anos-calendário de 2011 e 2012, e-fls. 3472-3487:

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DOS JUROS DE MORA

Juros exigidos isoladamente conforme termo de verificação fiscal anexo. [...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2011 e 31/12/2012:

Arts. 843 e 953 do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados. [...]

INFRAÇÃO: MULTA POR FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE DE IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO

Multa devida em decorrência de falta de retenção na fonte de imposto de renda pessoa física, conforme relatório fiscal em anexo. [...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2011 e 31/12/2012:

Art. 9º da Lei nº 10.426/02, com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488/07.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

O Contrato de Adesão ao Plano Gerador de Benefício Livre firmado pela Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda. com o HSBC Vida e Previdência (Brasil) S/A registra a Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet - ABRAC como Interveniente/Anuente no documento de avença. Os aportes dos valores destinados ao plano de previdência complementar são efetuados por intermédio da Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet - ABRAC que repassa os valores para essa finalidade, recebidos juntamente com a contribuição associativa da Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda. Pela falta de retenção e recolhimento de IRRF e declaração em DIRF referente a estes aportes dos valores destinados ao plano de previdência complementar se exige os juros de mora isoladamente e a multa de ofício proporcional qualificada isoladamente após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual. A Recorrente registra

contabilmente todos estes pagamentos como contribuição associativa para Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet – ABRAC.

Responsável Solidário

Está registrado no Demonstrativo de Responsáveis Solidários, e-fls. 3624-3625:

Demais Responsáveis Tributários

CNPJ

48.255.731/0001-04

Nome Empresarial

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CONCESSIONARIAS CHEVROLET - ABRAC

Responsabilidade Tributária Responsabilidade Solidária de Fato

Motivação

A ABRAC montou o sistema de previdência privada aos donos de concessionária, e os aportes no fundo saem da contribuição associativa da ABRAC. Isso demonstra o interesse comum da ABRAC para o fato gerador do IR fonte. Tal previdência é um benefício aos sócios da empresa, e, portanto, os valores referentes à contribuição em previdência privada deveriam se somar à remuneração dos sócios para a apuração do IR fonte. A descrição dos motivos e fundamentos para a responsabilização solidária da ABRAC encontram-se no Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66. [...]

Representação Fiscal para Fins Penais

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 3457-3468:

Pelo fato de a empresa omitir informações sobre os aportes em previdência privadas para os sócios (os quais são remunerações indiretas dos sócios administradores da empresa) ao fisco, bem como omitiu sobre a renda dos sócios da empresa como aporte em previdência sujeitos ao imposto de renda retido na fonte, configuram em tese, Crime Contra a Ordem Tributária, previsto na Lei nº 8.137/90, arts. 1º, inciso I e 2º, inciso I. Este fato será objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, com comunicação à autoridade competente para providências cabíveis [formalizado no processo nº 19515.720077/2016-01].

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 1ª Turma DRJ/POA/RS nº 10-58.321, de 22.03.2017, e-fls. 4035-4049:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE AUTO DE INFRAÇÃO.

As irregularidades, as incorreções e as omissões não relacionadas à competência do autuante, forma, objeto, finalidade e motivação, não importam em nulidade do auto de infração.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. INCONSTITUCIONALIDADE.

A vedação constitucional de utilização de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador, que deve observar tal princípio na elaboração da lei. Uma vez editada a norma legal, ao agente do fisco cabe, apenas, a sua aplicação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2011, 2012

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. EXTENSÃO. BENEFÍCIO ÚNICO DOS SÓCIOS.

O valor pago a título de plano de previdência complementar que beneficia somente dois sócios da pessoa jurídica deve integrar a remuneração destes beneficiários e sujeita-se ao imposto de renda na fonte.

MULTA E JUROS ISOLADOS.

Tratando-se de rendimentos sujeitos ao ajuste na declaração de rendimento dos beneficiários, a retenção na fonte constituiu mera antecipação do imposto de renda devido. Depois de ultrapassado o prazo de entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda pelo beneficiário, a fonte pagadora fica sujeita a multa isolada pela falta de retenção do imposto na fonte e aos juros de mora decorrente do atraso no recolhimento.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

É cabível o agravamento da multa de ofício quando presentes os elementos abrangidos pelos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, relacionados às operações que deram causa ao lançamento tributário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE.

É válida a responsabilização do interveniente-anuente que capitaneou a idealização, a contratação e a operacionalização do plano de previdência complementar, considerado irregular para fins tributários.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo nº 19515.721154/2015-51 acordam os da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Porto Alegre, por unanimidade, JULGAR IMPROCEDENTE a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Recurso Voluntário

Notificada em 05.07.2017, fls. 4603, a Recorrente Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda. apresentou o recurso voluntário em 04.08.2017, fls. 4151-4188, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

II – RAZOES PARA A REFORMA DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

i. A improcedência da multa aplicada à Recte.

13. Primeiramente, consoante consta, inclusive, no relatório inserto no v. acórdão recorrido, vale frisar que a Recte. é pessoa jurídica que integra a Rede de Concessionárias da General Motors e que, portanto, faz parte da ABRAC – Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet, a quem faz, há mais de 30 (trinta) anos, o pagamento da denominada contribuição associativa.

14. Ao longo do tempo, em função da preocupação de todos os agentes envolvidos nestas operações com os reflexos das conhecidas oscilações no mercado de venda de automóveis, acordou-se que parte da contribuição associativa seria destinada à criação de uma Previdência Privada para a Rede de Concessionárias.

15. Deste modo, apenas para que o contexto fático se torne absolutamente claro nos presentes autos é que se recorda que este foi o elemento motivadora da contratação de um Plano de Previdência Privada (PGBL), por intermediação da ABRAC, sendo certo que o contrato foi firmado entre a Recte. e o HSBC, no qual consta a existência de duas categorias distintas de beneficiários (sócios e funcionários).

- A nulidade dos autos de infração – a ausência de aplicação do disposto no art. 116 do CTN para desconsiderar os negócios jurídicos praticados

16. Pois bem. Partindo deste dado fático, cabe destacar que, ao contrário do que entendeu o v. acórdão recorrido, o auto de infração ora tratado é nulo. E tal nulidade não decorre da inobservância dos requisitos previstos no artigo 59 do Decreto n. 70.235/72, que foi a base da análise feita pelo v. acórdão recorrido. Mas, ao contrário, decorre da má aplicação da norma ao caso vertente. Explica-se.

17. Em que pese o AFRFB tenha apresentado reparos aos termos do contrato firmado com o HSBC, este não o descaracterizou formalmente, restringindo-se a mencionar que no contrato firmado não há menção de reserva matemática para a aposentadoria privada aos elegíveis do grupo II, sendo, portanto, na visão do AFRFB, não extensível aos funcionários.

18. Logo, a existência de um Plano de Previdência Privada contratado com a previsão de pagamento de benefícios para os beneficiários do Grupo I e os do Grupo II é um fato não negado pela autoridade fiscal.

19. Entretanto, como dito acima, o AFRFB, apesar de não ter desconsiderado formalmente o Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL) contratado, o que é reconhecido também pelo v. acórdão recorrido, lavrou exigência fiscal que principia pelo artigo 358 do RIR/99, que trata do pagamento indireto a administradores e terceiros, como se a existência da Previdência Privada tivesse sido desconsiderada.

20. E mais: ao imputar responsabilidade solidária à ABRAC, o AFRFB afirma que “a previdência privada foi constituída e idealizada pela ABRAC para beneficiar os sócios das concessionárias e/ou a pessoas por ele indicadas. No caso da Absoluta, a previdência privada visa a um benefício previdenciário futuro aos sócios da concessionária, e não há qualquer reserva financeira para beneficiar aos funcionários da empresa, sendo, portanto, não extensível aos mesmos”.

21. E, como dito, o próprio acórdão recorrido reconhece que o contrato de previdência privada não foi descaracterizado.

22. Mas é fato que o artigo 116 do CTN permite à Autoridade Administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos que tenham sido praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

23. Ou seja, se a fiscalização identifica que determinado ato foi praticado para dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, esta só tem duas possibilidades: ou atua considerando válido o negócio jurídico praticado e realiza as suas averiguações partindo desta premissa ou desconsidera os negócios jurídicos e, partindo da conclusão da sua inexistência, atua a partir desta premissa.

24. No caso vertente, o AFRFB adotou atitude contraditória e incompatível, pois, não desconsiderou o negócio jurídico praticado (contratação de Plano de Previdência Privada para todos os sócios e funcionários da Recte.), mas atuou como se o negócio jurídico inexistisse.

25. E assim agiu sem fazer qualquer menção à desconsideração do contrato celebrado e tampouco ao artigo 116 do CTN, mas se denota seu intuito de desconsideração na medida em que este faz a exigência de multa pela ausência de recolhimento do IRRF relativo ao pagamento de remuneração indireta aos seus administradores (art. 358 do RIR).

26. Entretanto, esta conduta é inadmissível. Ou o negócio jurídico (contratação do PGBL) é considerado inválido com amparo no § único do artigo 116 do CTN e se aplica multa à Recte. porque esta não fez a retenção do IRRF sobre os aportes feitos no Plano de Previdência, considerando-se estes como pagamento de remuneração indireta ou se considera como válido o negócio jurídico e se conclui que os aportes feitos pela Recte. não configuram remuneração indireta.

27. Desta forma, é de rigor a conclusão pela nulidade e, quanto menos, pela improcedência do lançamento fiscal ora discutido, eis que este efetivou uma irregular desconsideração dos efeitos do negócio jurídico em exame no presente feito (contratação do PGBL), sem fundamentar suas conclusões no disposto no artigo 116 do CTN, como é obrigatório quando se vai desconsiderar um negócio jurídico.

28. Logo, ou bem o negócio jurídico é válido ou bem é inválido. E se é inválido, esta invalidade só pode ser decretada com amparo no artigo 116 do CTN.

29. Inclusive, ainda que o AFRFB autuante tivesse desconsiderado o contrato firmado entre a Recte. e o HSBC com base no §único do art. 116 do CTN, é fato que tal procedimento também estaria maculado por vício, eis que, como é sabido, a aplicação deste dispositivo está a depender da promulgação de lei ordinária que regule sua aplicação. [...]

31. Logo, está a merecer reforma o v. acórdão, na medida em que este se limita a afirmar que não houve a aplicação do artigo 116 do CTN ao caso vertente e que o plano foi considerado como um efetivo plano de previdência privada, mas se afastar qualquer nulidade em decorrência da contraditória conduta adotada pela fiscalização com relação à existência do plano e seus efeitos, que o considerou enquanto válido, mas desconsiderou seus efeitos fiscais.

32. Por conta disso, preliminarmente, pede-se seja o presente recurso voluntário acolhido e provido para que seja reconhecida a nulidade dos autos de infração ora impugnados porque o AFRFB agiu em desacordo com o art. 116 do CTN, desconsiderando-se a existência do negócio jurídico em questão sem invocar o disposto no artigo 116 do CTN e sem demonstrar a subsunção dos fatos à norma, condutas estas já suficientes para se decretar a nulidade dos lançamentos fiscais ora impugnados.

- A regularidade do Plano de Previdência Privada contratado pela Reqte. – aplicação do artigo 39 do RIR ao caso vertente

33. Prosseguindo, caso não se acolha o pedido de reconhecimento de nulidade posto no item antecedente, o que só se admite por amor ao argumento, a Recte. pede vênha para demonstrar as demais razões pelas quais o lançamento fiscal ora tratado não pode subsistir.

34. A primeira delas diz respeito ao fato de que o Plano de Previdência contratado pela Recte. é um ato perfeito e válido e que não está eivado de qualquer sorte de vício apto a maculá-lo.

35. Apesar de o AFRFB ter entendido que tal Plano de Previdência somente beneficia aos sócios da empresa, o que autorizaria a inclusão dos aportes no conceito de remuneração indireta, o fato é que tal ilação não procede.

36. E isto porque um exame do contrato firmado para regular o citado Plano de Previdência Complementar revela que este possui duas categorias distintas de

participantes: Grupo I – que são as pessoas físicas com participação no capital social da empresa e Grupo II – todos os funcionários da empresa não integrantes do Grupo I.

37. Existem, portanto, dois grupos de beneficiários do referido Plano, quando então foram estabelecidos requisitos distintos para cada um deles, pois na data de concessão do benefício, os integrantes do Grupo I deverão ter idade mínima de 65 anos e o mínimo de 8 (oito) anos de tempo de contribuição ao Plano, enquanto os integrantes do Grupo II deverão ter idade mínima de 55 anos e 10 (dez) anos de permanência na empresa.

38. Vale frisar que está contratualmente previsto, no que tange ao benefício a ser pago aos integrantes do Grupo II, que “o custeio do PLANO ora contratado será realizado através de pagamento único, quando da ocorrência da elegibilidade descrita na cláusula quinta, sendo que a INSTITUIDORA arcará com 100% (cem por cento) do custo deste BENEFÍCIO”.

39. Previu-se, portanto, contratualmente que o custeio do benefício a ser pago aos integrantes do Grupo II será feito pela Reqte. (Instituidora) quando se aperfeiçoarem as condições necessárias para o gozo do Plano, com especial ênfase para o atingimento da idade mínima para gozo.

40. Desta forma, não procedem as afirmações feitas pelo AFRFB atuante no sentido de que a previdência privada contratada pela Absoluta está beneficiando de fato somente aos dois sócios da concessionária e tampouco aquela no sentido de que as contribuições efetuadas ao plano via desconto da contribuição associativa ABRAC não são extensíveis aos funcionários da Absoluta.

41. Ora, equivoca-se o AFRFB atuante porque o Plano de Previdência é extensível a todos os funcionários da Recte., os quais estão diretamente indicados como Grupo II no contrato firmado e, uma vez alcançada a condição para gozo do benefício, a Instituidora fará o aporte, de uma única vez, dos valores necessários para o pagamento do benefício.

42. Trata-se de uma obrigação contratualmente assumida pela Reqte. e que será por ela cumprida na medida em que os integrantes deste Grupo passem a gozar do direito ao recebimento do benefício.

43. Daí decorre, portanto, a conclusão de que o Plano de Previdência é extensível a todos, razão pela qual os valores pagos a título de aporte não devem ser considerados como remuneração indireta (art. 358 do RIR/00).

44. Entretanto, ainda que assim não o fosse, ou seja, que o Plano de Previdência ora tratado não fosse extensível a todos, é certo que, de acordo com o disposto na Lei Complementar n. 109/2001, que regula o Regime de Previdência Privada, a norma de isenção ora tratada deve ser aplicada a todos os fatos ocorridos após sua vigência, quando então o artigo 16 da citada lei exige que os planos de benefícios das entidades fechadas sejam, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos instituidores.

45. Esta exigência não é feita com relação aos planos de benefícios de entidades abertas (artigo 26 e seguintes), de modo que a exigência de abrangência com relação a todos os funcionários só prevalece no que diz respeito aos planos de previdência fechados, que não é o caso do plano contratado pela Recte.

46. Desta forma, para o regime aberto a legislação complementar que regula a matéria prevê a possibilidade de contratação do benefício para grupos específicos de categorias de empregados e, neste caso, não haverá incidência de contribuição previdenciária, ainda que o benefício não seja oferecido à totalidade dos empregados.

47. Assim se decidiu no acórdão 2402-004.546, de 10/02/15, “conforme visto, tratando-se da modalidade de previdência complementar em regime aberto, a isenção das contribuições da empresa vertidas para este plano não está condicionada a que ele esteja disponível à totalidade dos dirigentes e empregados, desde que a restrição ao benefício seja de forma genérica e impessoal”.

48. No caso dos presentes autos, além de o Plano de Previdência contemplar dois grupos distintos, sendo certo que os funcionários estão incluídos no Grupo II, o que significa que ele abrange todos os funcionários da Recte., é fato que, ainda que assim não o fosse, por força do quanto está previsto na LC 109/2001, o direito à isenção prosseguiria, eis que não se trata de Plano de Previdência de entidades fechadas. [...]

50. Como se vê, não pode ser aplicado ao caso vertente o entendimento adotado pelo AFRFB autuante para lastrear as autuações que ora são impugnadas, eis que este entendeu que os aportes se constituem como remuneração indireta porque o Plano de Previdência beneficiaria apenas os sócios da empresa.

51. Desta forma, demonstrou-se nas razões acima postas que o Plano de Previdência está dividido em Grupos e que os funcionários estão contemplados no Grupo II, ao que se deve agregar o fato de que a LC 109/2001 somente exige que o plano seja extensível a todos os empregados se se tratar de previdência fechada, o que não é o caso da Recte.

52. Assim sendo, ante a comprovada regularidade do Plano de Previdência Privada contratado pela Recte., que, repita-se, não foi formalmente desconsiderado pelo AFRFB autuante, ao caso vertente é aplicável o disposto no artigo 39 do RIR/99, abaixo transcrito, segundo o qual as contribuições feitas pelos empregadores para os Programas de Previdência Privada não integram o cômputo do rendimento bruto e, portanto, não estão sujeitas à retenção na fonte. [...]

53. Por conta disso, é de rigor seja reformado o v. acórdão recorrido, na medida em que este adotou o entendimento de que o plano ora tratado não autoriza o gozo de isenção no que diz respeito ao IR e às contribuições previdenciárias porque, apesar de existir previsão contratual de inclusão de todos os empregados,

nenhum deles teria sido ainda beneficiado pelo aludido plano, o que equivaleria a não se estender os benefícios a eles.

54. E isto porque, consoante está demonstrado nas linhas antecedentes, o benefício é estendido aos demais funcionários, os quais serão beneficiados tão logo seja alcançada a condição para gozo do benefício, quando então a Instituidora fará o aporte, de uma única vez, dos valores necessários para o pagamento do benefício.

55. Como se vê, pelas razões acima expostas, improcede a exigência de IRRF feita em face da Recte. sobre os valores dos aportes feitos ao Plano de Previdência Privada por ela contratado junto ao HSBC, motivo pelo qual se pede seja acolhido o presente recurso voluntário para o fim de se reformar integralmente o v. acórdão recorrido, afastando-se a exigência fiscal ora impugnada.

• A improcedência da multa aplicada à Repte. – artigo 717 do RIR/00

56. Prosseguindo, também se há de reformar o v. acórdão recorrido para se reconhecer que ao caso vertente não é aplicável o disposto no artigo 358 do RIR/00, eis que não se trata do pagamento de remuneração indireta a administradores, mas sim do pagamento de aportes para o Plano de Previdência contratado junto ao HSBC, o qual não foi, repita-se, formalmente descaracterizado pela fiscalização.

57. Além disso, também se há de ter presente os esclarecimentos feitos pela ABRAC e as explicações do AFRFB autuante sobre o modo como os aportes eram feitos, pois, ao contrário do que entendeu o v. acórdão recorrido, a análise deste mecanismo permitirá que se conclua que não caberia à Recte. o dever de realizar a retenção de IRRF sobre os valores aportados no Plano de Previdência Privada.

58. E isto porque

- Ao efetivar o pagamento dos veículos adquiridos junto à General Motors, a Recte. faz o pagamento do valor da própria aquisição e daquele devido por ela, enquanto a Concessionária, a título de contribuição associativa, conforme parágrafo 4º do Estatuto da ABRAC;
- Os valores pagos a título de contribuição associativa são repassados pela General Motors para a conta corrente da ABRAC de acordo com a quantidade de veículos novos da GM vendidos;
- A ABRAC transfere os valores relativos aos aportes para a Previdência Privada para o HSBC; e
- As verificações efetivadas pela fiscalização comprovaram que dos valores depositados na conta contábil relativa à conta bancária ABRAC – GM constatou-se que 87,35% dos valores da contribuição associativa foram destinados a aportes no Plano de Previdência Privada em 2011 e 86,43% no ano de 2012, destinando-se a diferença ao custeio das despesas próprias da ABRAC;

59. Como se vê, a Recte., ao contrário do que afirma o AFRFB autuante em seu TVF, não faz o reembolso da contribuição associativa para a General Motors, mas, conforme está esclarecido pela própria ABRAC nos autos, esta paga a contribuição associativa para a General Motors, que faz posteriormente o repasse para a ABRAC, que transfere o percentual cabível para o HSBC para fins de aporte no Plano de Previdência, sendo certo que não é o valor total da contribuição associativa que é revertido para a Previdência Privada, conforme constatado pelo próprio AFRFB autuante.

60. Desta forma, é fato que não é a Reqte. que faz os aportes no Plano de Previdência, de modo que não se pode aceitar que prevaleça a multa que lhe foi aplicada sob a alegação de que esta não fez a retenção do IRRF tida por devido, pois o que a Recte. fez foi pagar a contribuição associativa para a General Motors, que repassa o valor para a ABRAC, que destina parte da arrecadação com a contribuição associativa para o Plano de Previdência Privada.

61. Como se vê, em verdade, a Reqte. sequer têm ciência de quanto será destinado para o Plano de Previdência Privada e tampouco os aportes são por ela realizados, quando então, se se admitir que a realização dos aportes gera a obrigatoriedade do recolhimento do IRRF, entendimento este que já se demonstrou que não pode prevalecer, por força do disposto no artigo 717 do RIR, que imputa tal obrigação à fonte pagadora, não sendo a Reqte. a fonte pagadora, jamais lhe poderia ser imputado o descumprimento de dever que não lhe competia.

62. Nesse sentido, também não procede o entendimento posto no v. acórdão recorrido no sentido de que a Recte. já teria prévia ciência do valor aportado no Plano, com base num exemplo matemático simples, pois se fosse desta forma, não teria existido a variação de valores constatada pela própria fiscalização, que afirmou, no TVF, que 87,35% dos valores da contribuição associativa foram destinados a aportes no Plano de Previdência Privada em 2011 e 86,43% no ano de 2012, destinando-se a diferença ao custeio das despesas próprias da ABRAC.

63. Logo, a Recte. não tinha ciência e a definição dos valores aportados não é tão simples como quer fazer crer o v. acórdão recorrido, até mesmo porque se o cálculo fosse simples e imutável, não haveria a variação nos percentuais destinados ao plano de previdência constatados pela própria fiscalização.

64. Por via de consequência, é manifestamente improcedente a exigência de multa por ausência de retenção na fonte no caso vertente, bem como a exigência de pagamento dos encargos moratórios devidos até o momento da entrega das declarações de imposto de renda pelos beneficiários, eis que o contrato de Previdência Privada não foi desconsiderado formalmente pela fiscalização, de modo que este permanece eficaz, razão pela qual os aportes feitos ao Plano de Previdência não integram o rendimento bruto enquanto remuneração indireta e, portanto, não são base de cálculo para as eventuais retenções de imposto de renda.

65. Além disso, a Recte. também não era a fonte pagadora dos aportes feitos ao Plano de Previdência, conforme se demonstrou nas linhas antecedentes, de modo que não lhe pode ser imputado o descumprimento de dever que não lhe cabia.

66. Por tais razões, pede a Recte. seja acolhido e provido o presente recurso voluntário para o fim de se reconhecer a improcedência da multa que lhe é exigida e dos encargos moratórios individualizados em auto de infração que ora também se impugna, eis que ambos são indevidos.

- A aplicação do disposto no PN 121/73 ao caso vertente

67. Prosseguindo, como é sabido, o imposto de renda retido na fonte é, via de regra, antecipação do tributo que será devido pelo contribuinte quando vier a ocorrer o fato gerador, que é o auferimento da renda.

68. Desta forma, a obrigatoriedade ou não da realização da retenção está diretamente ligada às hipóteses nas quais há o auferimento de renda por parte do beneficiário.

69. E tanto é assim que no artigo 39 do RIR/00 está claramente previsto [...].

70. Logo, as contribuições pagas pelos empregadores aos programas de previdência privada de seus empregados e dirigentes não integram o cálculo do rendimento bruto e, portanto, não estão sujeitas à retenção do IRRF.

71. E isto por conta de dois motivos: (a) de acordo com o PN 121, de 31/08/73, não integram o rendimento bruto as parcelas creditadas que não estejam juridicamente à disposição do contribuinte, de modo que os rendimentos sujeitos a condição ou com vencimento previamente ajustado, estão fora do rendimento bruto em razão de ainda não estarem à disposição do contribuinte, pois dependem de evento futuro; (b) em se tratando de Previdência Privada, as contribuições feitas para o Plano de Previdência serão integralmente tributadas quando do pagamento às pessoas físicas, conforme está previsto no artigo 633 do RIR/003.

72. Desta forma, independentemente de ter ou não o Plano de Previdência sido descaracterizado formalmente pelo AFRFB autuante, o fato é que os aportes efetivados foram vertidos para o Plano de Previdência em questão, de modo que estes estão indisponíveis para os beneficiários e somente poderão ser sacados quando as condições de eletividade estiverem cumpridas, de modo que, estando estes indisponíveis, há de se aplicar ao caso vertente o disposto no PN 121/73.

73. Por conta disso, há que se reconhecer que tais aportes não estão sujeitos ao IRRF, em ponto que não foi considerado pelo v. acórdão recorrido, razão pela qual pede a Recte. seja o presente recurso voluntário acolhido e provido para o fim de se reformar integralmente o v. acórdão recorrido, afastando-se a integralidade da cobrança da exigência fiscal ora tratada em face da Recte.

ii. A improcedência da qualificadora aplicada à Recte

74. De outro lado, é certo que se aplicou à Recte. a multa qualificada imposta no auto de infração sob o entendimento de que está presente no caso vertente a hipótese agasalhada no parágrafo 1º do inc. I do art. 44 da Lei n. 9.430/96.

75. O fundamento para a aplicação da qualificadora é o de que a Recte., possuindo uma previdência privada, não fez constar na contabilidade qualquer lançamento contábil referente à previdência privada, quando os aportes proveem de contribuição associativa à ABRAC, fazendo com que o Fisco não tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador da contribuição, de modo que estaria configurada a sonegação posta no art. 71 da Lei nº 4.502/64, em entendimento que foi mantido integralmente pelo v. acórdão recorrido.

76. De início, vale destacar que não procede a multa qualificada aplicada à Recte., eis que não houve qualquer sorte de dolo específico e tampouco de fraude por parte da Recte, existindo, ao revés uma sistemática de operacionalização acordada para implantação da Previdência Privada ora tratada que fez com que a Recte. prosseguisse efetivando o pagamento de contribuição associativa à General Motors, em valores totalmente revertidos para a ABRAC, que aportava parte no Plano de Previdência.

77. Aparentemente, entendeu o AFRFB autuante que a Recte. praticou omissão deliberada no que diz respeito aos registros contábeis, visando dificultar o conhecimento por parte do fisco da existência do fato gerador da contribuição previdenciária.

78. Entretanto, não foi isto que ocorreu.

79. Frise-se que a redação original da norma inserta no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 [...].

80. Ressalte-se que o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, está redigido de modo bastante próximo à redação acima transcrita, pois se diz que “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”.

81. Inclusive, o próprio AFRFB autuante, ao fundamentar a qualificação da multa imposta à Recte. no auto de infração em discussão disse que a conduta da Recte. teria configurado a sonegação a que alude o artigo 71 da Lei n. 4.502/64.

82. Postas tais premissas, cabe destacar que, de acordo com o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, a multa de ofício deverá ser de 150% nos casos onde estiver presente a figura da sonegação de que trata o artigo 71 da Lei nº 4.502/64 [...].

83. Como se vê, a multa de ofício deverá ser aplicada em sua forma qualificada se se estiver diante de um caso de sonegação, fraude ou de conluio, cujos conceitos estão postos nos dispositivos acima transcritos, onde está dito que a sonegação é toda ação destinada a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pela

autoridade administrativa, enquanto que fraude é a ação destinada a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

84. E a leitura dos dispositivos acima transcritos revela que o elemento específico que caracteriza tais figuras é a presença do dolo, que é a vontade consciente do sujeito de alcançar um fim ilícito, que, no caso é a fraude ou a sonegação, com a utilização, para tanto, de subterfúgios e artifícios. [...]

86. Logo, tanto na sonegação como na fraude, que são tipos que autorizam a aplicação da multa qualificada, está presente o dolo, enquanto intenção de se alcançar um resultado ilícito e contrário ao Direito, com prejuízo ao Fisco.

87. Vale lembrar, nesse passo, que a palavra dolo vem do latim *dolus*, que é artifício, astúcia.

88. Destaque-se, ainda, que o fim ilícito que marca o dolo específico da fraude e da sonegação é alcançado com a utilização de artifício engendrado pelo sujeito passivo para impedir que ocorra o fato gerador do tributo ou impedir que o Fisco tome conhecimento de que ocorreu o fato gerador de determinado tributo.

89. Há, portanto, nesse contexto, uma evidente intenção de se causar dano à Fazenda Pública, através da adoção de um comportamento intencional, dirigido e específico de, com a utilização de ardis e subterfúgios, impedir-se a ocorrência do fato gerador do tributo ou que o Fisco tome conhecimento de que o fato gerador já aconteceu.

90. E é a presença desse elemento específico que diferencia a sonegação e a fraude dos casos de declaração inexata ou de pagamento de tributo a menor e até mesmo daqueles onde o contribuinte comete um erro, pois nesses não há uma vontade livre e direcionada de causar prejuízo ao Fisco com a utilização de estratégias e de ardis, os quais, por vezes, envolvem até mesmo a falsificação de documentos.

91. Além disso, por conta das características que cercam o dolo específico, que é exigido para que haja o enquadramento de determinada conduta enquanto sonegação ou fraude, deverá a fiscalização, ao qualificar a multa, comprovar e demonstrar os ardis e subterfúgios utilizados pelo contribuinte para alcançar seu objetivo ilícito, com a indicação dos atos concretos que comprovam a presença do intuito de se fraudar ou de se sonegar.

92. Ou seja, deve estar comprovado nos autos que a conduta livre e direcionada do sujeito passivo foi a de fraudar o Fisco, buscando o objetivo ilícito de impedir que ocorresse o fato gerador de determinado tributo ou que a ocorrência de tal fato chegasse ao conhecimento do Fisco. [...]

95. E isso porque, como é sabido, o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 prevê a aplicação de penalidades que são graduadas de acordo com a gravidade da conduta do contribuinte.

96. Assim é que o inciso I do citado art. 44 diz que é aplicável a multa de ofício de 75% nos casos de falta de pagamento de tributo ou de recolhimento além do prazo de pagamento sem o acréscimo da multa de mora e também nos casos de falta de declaração e nos de declaração inexata.

97. Entretanto, se o comportamento do contribuinte estiver enquadrado num dos tipos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, na sonegação, na fraude ou no conluio, por conta da presença do dolo específico e direcionado para, mediante a utilização de ardis e artifícios, causar-se prejuízo ao Fisco, será o caso de se aplicar a multa qualificada de 150%.

98. Assim, à evidência, a conclusão a que se chega é uma só: o que desafia a aplicação da multa qualificada é o intuito de fraude e o dolo específico que marcam a sonegação, a fraude e o conluio.

99. Por conta disso, se a conduta do contribuinte não foi marcada pela utilização de ardis e subterfúgios e tampouco foi movida pelo intuito de enganar, esconder e iludir ao Fisco (com evidente intuito de fraude), mas, ao contrário, se o contribuinte, intimado pelo Fisco, apresentou todos os registros contábeis e demais elementos que permitiram a averiguação da eventual matéria tributável e a constituição de lançamento de ofício, não se está diante de conduta cuja gravidade seja capaz de justificar a aplicação da multa qualificada.

100. E isso porque se está diante de multa que representa a “exceção da exceção” e que, portanto, não pode ser aplicada pelo Fisco se não se estiver diante de uma situação de gravidade tal que gere seu enquadramento num dos tipos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que são os casos de sonegação, fraude ou conluio.

101. Nesse sentido, Marco Aurélio Grecco já diz que “se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios”, não é o caso de se aplicar a multa qualificada prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

102. Logo, se o contribuinte, ao ser intimado, apresentou todos os esclarecimentos solicitados pela fiscalização, bem como seus livros e registros contábeis e fiscais, a eventual má aplicação da norma relativa aos registros contábeis não pode ser tida como conduta a ser apenada com a multa qualificada, pois tal multa só pode ser aplicada nos casos em que o contribuinte claramente buscou enganar, ludibriar ou retardar a atividade fiscalizatória da Receita Federal, o que é conduta incompatível com o contribuinte que, com desvelo, colabora com a fiscalização em tudo que lhe é solicitado. [...]

104. Postos tais conceitos, é certo que não é cabível a aplicação da multa qualificada que foi imposta no bojo do auto de infração ora em discussão, eis que, como está explicitado à saciedade nos itens antecedentes, a sistemática de operacionalização do pagamento dos aportes ao Plano de Previdência Privada desenhada para a Rede de Concessionárias previa que esta continuasse pagando a

contribuição associativa para a General Motors, que repassava os valores para a ABRAC, que os destinava parcialmente a aportes no Plano de Previdência, a partir da quantidade de veículos vendidos pela Recte.

105. Ou seja, inobstante possa se estar diante de um erro de forma, o fato é que a Recte. pagava, de fato, a contribuição associativa, que era revertida parcialmente para o custeio do Plano de Previdência Privada, conforme atestou o próprio AFRFB, contribuição esta que, repita-se, sempre foi paga para garantir o cumprimento dos fins institucionais da ABRAC.

106. E foi por conta de não ter vislumbrado, quando do primeiro atendimento, a existência de uma conta específica para estes aportes em sua contabilidade que informou que não existia plano de previdência, num equívoco que foi sequencialmente corrigido, quando foram apresentados todos os documentos solicitados.

107. Logo, não há que se falar em conduta reiterada, mas sim numa forma definida pela ABRAC para a operacionalização do plano de previdência em questão que induziu a Recte. ao cometimento do erro ora tratado, o qual não pode, até mesmo em função de todo o comportamento posterior da Recte., ser considerado como dolo direcionado para obter o resultado de não tributar tais valores.

108. Além disso, é fato que a Recte. não possuía o controle de quanto do valor pago a título de contribuição associativa revertia para o Plano de Previdência Privada e quanto custeava as demais despesas que lhe cabiam.

109. Por conta disso tudo é que lhe parecia lógico que, se se continuava realizando o pagamento da contribuição associativa, os registros contábeis também deveriam continuar espelhando esses pagamentos, pois era isto que de fato se pagava e assim se fez.

110. Não houve qualquer intuito de fraude e tampouco de sonegação e muito menos ainda de se impedir o Fisco de tomar conhecimento desta operação.

111. Pode-se até afirmar que não se utilizou a melhor técnica contábil para registro dos eventos, mas daí a se afirmar que houve a adoção de um ardil destinado a iludir o Fisco é uma distância muito grande.

112. Até mesmo porque, repita-se, a Recte. registrava aquilo que pagava, de modo que esta nunca agiu movida pela má-fé e tampouco pelo intuito de ludibriar o Fisco.

113. Jamais. Fez-se os registros que se entendeu que eram adequados, até mesmo porque sempre existiu a legítima expectativa de que, em sendo a Previdência Privada regida por uma tributação específica, quando dos saques, esta tributação seria retida na fonte e recolhida aos cofres públicos.

114. Logo, não está presente no caso vertente o evidente intuito de fraude e tampouco a sonegação, cuja presença é identificada pelo dolo, que é a vontade

consciente do sujeito de alcançar um fim ilícito, que é a fraude e a sonegação, com a utilização de ardis e de artifícios destinados a impedir que ocorra o fato gerador do tributo ou que o Fisco tome conhecimento de que ele já ocorreu.

115. E toda essa conduta ilícita movida pela evidente intenção de se causar dano à Fazenda Pública, é conduta cuja gravidade e ilicitude desafiam a aplicação de uma penalidade mais grave, que é a própria multa qualificada de que ora se trata.

116. Inclusive, a presença desse dolo específico e do evidente intuito da fraude e da sonegação deve ser cabalmente comprovada pela fiscalização no bojo do processo administrativo.

117. No caso presente, não há qualquer sorte de dolo específico e tampouco de sonegação, pois o que se pode cogitar estar presente nos presentes autos é um equívoco de contabilização que decorreu da própria sistemática utilizada para se realizar o custeio do Plano de Previdência Privada.

118. Assim, ao contrário do afirmou o AFRFB autuante, não houve e tampouco há qualquer prova nos autos de que tenha sido praticada sonegação fiscal por parte da Recte., de modo que inexistente fundamento para se manter a multa qualificada que lhe foi imposta, pois, como demonstrado acima, não estão presentes os requisitos que autorizam sua aplicação e não houve qualquer intuito de fraude, dolo ou sonegação, sendo manifestamente improcedente a afirmação da fiscalização de que a Recte. tenha agido de forma a evitar que o Fisco tomasse conhecimento dos fatos.

119. Desta forma, à luz das razões postas nos itens precedentes, é de rigor a conclusão pela necessidade de que, quando menos, seja reformado o v. acórdão recorrido para o fim de se afastar a multa qualificada imposta à Recte. nos autos de infração ora impugnados, reduzindo-se, quando menos, a multa aplicada em tais autos ao percentual de 75% previsto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pelas razões acima expostas.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

III - O PEDIDO

120. Portanto, com base em todos os fundamentos acima declinados, pede a Recte. seja o presente recurso voluntário acolhido e provido para que se reconheça a nulidade que permeia os autos de infração lavrados no presente feito, cancelando-se integralmente as exigências fiscais neles postas.

121. Caso este não seja o entendimento deste II. órgão Julgador, pede a Recte. seja o presente recurso voluntário acolhido e provido para que, no mérito, sejam julgadas improcedentes as exigências fiscais lavradas no presente feito, e que,

quando menos, seja reconhecida a inaplicabilidade da multa qualificada aplicada à Recte. no caso vertente.

Notificada em 05.07.2017, fls. 4602, a Recorrente/Responsável Solidária Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet – ABRAC apresentou o recurso voluntário em 03.08.2017, fls. 4069-4125, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

II. DIREITO

II.1. Da Regularidade do Plano: Preenchimento de Todos os Requisitos Legais e Regulatórios Exigidos

Antes de adentrar o mérito das alegações trazidas pela Autoridade Fiscal, especialmente no tocante à responsabilidade solidária da Recorrente, necessário se faz contextualizar e demonstrar a estrutura e a legalidade do plano de previdência complementar em análise, bem como o fluxo financeiro dos aportes realizados.

Em março de 1977, as concessionárias da "Rede Chevrolet", isto é, que comercializavam produtos fabricados pela GM, fundaram a Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet (ora Recorrente), com o objetivo de promover o aprimoramento da relação entre a fabricante e as concessionárias, assim como representar coletivamente as concessionárias perante a fabricante, órgãos da Administração Pública e a sociedade civil.

Ficou avençado entre a GM e suas concessionárias que o custeio financeiro da Associação seria realizado pelas concessionárias mediante acréscimo de valor sobre cada venda de veículo novo pela fabricante às concessionárias, de acordo com fórmula matemática estabelecida entre as partes.

A título de exemplo, se um veículo novo vendido pela GM à concessionária Absoluta custasse R\$ 20.000,00, a Absoluta passaria a pagar por esse veículo R\$ 20.002,00, sendo R\$ 20.000,00 pelo custo do carro e R\$ 2,00 a título de taxa associativa da Abrac.

Ato contínuo a GM reunia todas as taxas associativas repassadas pelas concessionárias da "Rede Chevrolet" e as transferia para a Abrac.

Ocorre que a instabilidade do mercado no qual atuam as concessionárias gera muita insegurança às pessoas que nelas trabalham, razão pela qual entendeu-se prudente buscar um plano de previdência complementar que pudesse oferecer maior segurança financeira a todos os participantes desse segmento.

Para tanto, a fim de se obter maior capacidade de negociação, decidiu-se que a Abrac deveria buscar no mercado, na qualidade de representante das concessionárias associadas, o melhor plano disponível para tal finalidade.

Nesse contexto, inclusive, foi alterado o Estatuto Social da Abrac em março de 2006, para ampliar o escopo de sua atuação [...].

Após análise dos produtos disponíveis no mercado que atendessem às necessidades das concessionárias, foi eleito o Plano Gerador de Benefício Livre ofertado pelo HSBC Vida e Previdência (Brasil) S.A., atual Kirton Vida e Previdência S.A., nos termos do "Regulamento Padrão - PGBL Coletivo Instituído" estabelecido pelo então HSBC e devidamente autorizado pela Susep [...].

Referido plano é constituído sob a modalidade de Plano Gerador de Benefício Livre ("Plano") e é administrado pelo HSBC Vida e Previdência (Brasil) S.A., atual Kirton, conforme Regulamento de Plano Gerador de Benefício Livre ("PGBL") aprovado pela Superintendência de Seguros Privados ("Susep"), instituído por meio de contrato celebrado entre o então HSBC e a Absoluta (o "Contrato"), sendo a Abrac a interveniente-anuente do Contrato [...].

Com efeito, planos de previdência complementar têm como finalidade a concessão de determinadas modalidades de benefícios previdenciários a pessoas físicas, vinculadas ou não a pessoas jurídicas, assim que preenchidas determinadas exigências instituídas em cada plano.

Ressalta-se que os planos podem ser individuais ou coletivos, sendo que os coletivos, tal como o caso em tela, devem ser efetuados mediante contrato firmado entre uma ou várias pessoas jurídicas e uma Entidade Aberta de Previdência Complementar.

Nesta hipótese, o plano tem por objeto a futura concessão de benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas diretamente com a empresa ou empresas contratantes⁴, as quais que serão os participantes do plano.

Nos termos do contrato em análise, a definição de participante é toda e qualquer pessoa física que mantenha relação empregatícia ou administrativa com a Instituidora (no caso, a Absoluta) contratante do plano coletivo no momento de sua adesão ao Contrato ("Participante").

Tais pessoas físicas beneficiárias poderão ser enquadradas em um ou mais "grupos" de participantes, cada qual com exigências quanto à fruição do benefício e regras para cálculo da contribuição efetuada.

No que tange ao caso em concreto, verifica-se que tais Participantes são divididos em dois grupos: (i) pessoas físicas com participação no capital social ou os sócios quotistas da Instituidora (os "Sócios" ou o "Grupo I"); e (ii) todos os demais funcionários da Absoluta que não os integrantes do Grupo I (os "Empregados" ou o "Grupo II").

No tocante aos participantes do Grupo I, o Contrato prevê que haverá contribuições por parte da Absoluta, de acordo com os cálculos previstos no Contrato, a fim de constituir reservas para o pagamento do benefício de renda sob as seguintes formas: (i) renda vitalícia; (ii) renda temporária; (iii) renda

vitalícia com prazo mínimo garantido; e (iv) renda vitalícia reversível ao beneficiário indicado.

Como se vê, o custeio do Plano é realizado através de pagamentos mensais, sendo que a Absoluta arca com 100% (cem por cento) das contribuições, e é permitido aos Participantes realizarem contribuições extraordinárias.

Já para os participantes do Grupo II, o Contrato prevê que o custeio também é efetuado exclusivamente pela Absoluta sob a forma de contribuição única no valor de um salário-mínimo nacional, de modo a conceder um benefício de pagamento único, o que o mercado securitário costuma denominar de benefício mínimo (o "Benefício Mínimo").

Nesse caso, o custeio do Plano será realizado através de pagamento único, quando da ocorrência da elegibilidade descrita no Contrato, sendo que a Absoluta arca com 100% (cem por cento) do benefício, sendo permitido aos Participantes (pessoas físicas elegíveis) realizar contribuições extraordinárias.

Tendo em vista a previsão de aporte único para o Grupo II, convencionou-se no contrato que referida contribuição, quando necessária, seria realizada diretamente pela Absoluta [...].

Por seu turno, quanto aos aportes para o Grupo I, verifica-se do contrato a existência de um cálculo de apuração da contribuição mensal [...].

Como se observa, as contribuições mensais destinadas a custear os benefícios do Grupo I são realizadas mediante cálculo entre a "retirada mensal de veículos" e o "valor por veículo", dividido pelo número de beneficiários elegíveis."

Logo, no caso em análise, os aportes são realizados pela Absoluta mediante repasse à GM que, por sua vez, os repassa à ABRAC, ora Recorrente. A ABRAC, por fim, é responsável pela reunião de todas as contribuições realizadas pelas concessionárias e as repassa ao HSBC (atual Kirton).

É evidente, portanto, que a participação da ABRAC decorre unicamente do fato de que as contribuições das concessionárias são repassadas pela GM à Associação.

Nesse diapasão cumpre destacar que as concessionárias convencionaram em comum acordo com a GM no sentido de que os aportes à previdência complementar obedeceriam ao mesmo critério de apuração da taxa associativa, isto é, seriam calculados sobre a venda de veículos novos pela GM a cada concessionária.

Por essa razão é que foi estabelecido o cálculo acima mencionado como critério de apuração da contribuição mensal para custeio dos benefícios do Grupo I, bem como a participação delimitada da Recorrente na qualidade de arrecadadora e repassadora dos valores [...].

Uma vez que as contribuições obedeceriam ao mesmo critério de apuração da taxa associativa, estabeleceu-se o mesmo fluxo operacional de repasse dos valores. Como já mencionado, as concessionárias passaram a pagar um valor

maior sobre cada veículo novo adquirido da GM, acrescentando-se ao custo do veículo a taxa associativa (que já existia) e também o valor da contribuição Plano.

Neste ponto, alega a Autoridade Fiscal que somente os beneficiários do Grupo I receberam contribuições a título de previdência complementar, de modo que "não há qualquer reserva financeira para beneficiar aos [demais] funcionários da empresa, sendo, portanto, não extensível aos mesmos"⁵ Corroborando esse posicionamento, a Delegacia de Julgamento entendeu que, embora exista previsão contratual para inclusão dos demais empregados da Absoluta ao plano, nenhum destes foi beneficiado por meio de aportes em previdência complementar, o que supostamente equivaleria à não extensão do benefício a totalidade dos empregados, nos termos do artigo 28, § 9º da Lei nº 8.212/91 (Fl. 10 da decisão ora recorrida).

Contudo, não merece prosperar o entendimento do Sr. Agente Fiscal, ora ratificado pelo acórdão recorrido, na medida em que o "Contrato de Adesão ao Plano Gerador de Benefício Livre", contratado pela Absoluta, contém disposições expressas estabelecendo contribuições para ambos os grupos de participantes do Plano.

Acontece que, como mencionado acima, é necessário a observância de determinados requisitos estabelecidos no contrato para a realização dos aportes em plano de previdência complementar, os quais, caso não cumpridos pelos futuros "beneficiários" (seja do Grupo I, seja do Grupo II), impossibilitam o pagamento da contribuição pela Absoluta.

Desse modo, restou comprovada que a universalidade é atendida pelo presente plano, na medida em que há expressa previsão contratual da elegibilidade de todos os empregados da Absoluta, desde que observadas as condições previamente estabelecidas, as quais foram integralmente cumpridas no caso em tela.

Ademais, a alegação do Sr. Agente Fiscal de que inexistente reserva financeira ao Grupo II é insubsistente no caso em concreto, haja vista que a concessão do benefício mínimo aos participantes desse grupo decorrerá do aporte único no valor integral pela Absoluta no momento eleito pelo contrato (novamente, uma vez cumprida as condições).

Frisa-se, por oportuno, que todas as contribuições mencionadas acima, as quais geram uma constituição de reserva para cada Participante, são efetiva e exclusivamente realizadas pela Absoluta e não pela ABRAC, a qual é apenas interveniente-anuente do Contrato, não possuindo nenhuma obrigação de custeio para com as partes em sede do Contrato.

Portanto, como se observa, a Recorrente atua como interveniente-anuente por simplesmente reunir as contribuições ao Plano em nome das concessionárias associadas, tal como a Absoluta (ora autuada como devedora principal), e

repassá-las ao HSBC (atual Kirton), nos exatos termos do "Contrato de Adesão ao Plano Gerador de Benefício Livre".

Como é sabido, o interveniente-anuente participa de determinado ato, anuindo que ele seja realizado. Ou seja, possui o papel de mero espectador do negócio jurídico por este lhe impor algum impacto (no caso, tão somente o repasse das contribuições ao HSBC), não possuindo qualquer obrigação para com as partes do respectivo contrato. [...]

Assim, não há qualquer irregularidade no Contrato, no Plano ou em suas contribuições, tendo em vista a observância de todas as regras e diretrizes determinadas na legislação e regulamentação aplicável, constituindo um benefício previdenciário complementar para todos os empregados, dirigentes e sócios da Absoluta, nos termos do já mencionado artigo 202 da Constituição Federal.

Resta demonstrada, portanto, a regularidade da estrutura do Plano e da operacionalização das contribuições realizadas pela Absoluta, com o mero repasse de referidas contribuições pela ABRAC.

Consequentemente, ante a legalidade do plano e das contribuições realizadas pela Absoluta aos seus sócios-quotistas a título de previdência complementar, não há que se falar em atribuição de responsabilidade tributária, como terceiro, à Recorrente, uma vez que sempre atuou de forma condigna e em consonância não apenas com seu estatuto social, mas também com a legislação aplicável ao seu papel de interveniente-anuente do Contrato de instituição do Plano.

II.2. Da Regularidade do Plano de Acordo com a Lei Complementar nº 109/01:

Revogação Parcial da Exigência de Universalidade Além do exposto no tópico antecedente, em que se restou demonstrado a legalidade do plano e do seu modo de operacionalização, cumpre mencionar que a afirmação da Autoridade Fiscal, ora referendada pelo acórdão recorrido, de que o plano deve ser oferecido a todos os empregados e dirigentes da Absoluta não se mostra alinhado às disposições atuais do ordenamento jurídico.

Isto porque, muito embora a Recorrente tenha cabalmente demonstrado que o plano em análise atende ao requisito da universalidade, na medida em que há expressa previsão contratual da elegibilidade de todos os empregados da Absoluta, os quais encontram-se divididos nos Grupos I e II, fato é que o artigo 286, § 9º, alínea "p" encontra-se parcialmente revogado.

Com efeito, a Lei Complementar no 109/2001 ("LC nº 109/01"), de 29 de maio de 2001, veio estabelecer os parâmetros de definição dos planos de previdência complementar, regulamentando expressamente as disposições do artigo 202 da Constituição Federal, inclusive, no tocante aos reflexos trabalhistas, tributários e previdenciários.

Deveras, quando se analisa a obrigatoriedade de oferta à totalidade dos empregados das averbadoras/instituidoras de planos privados de previdência

complementar, a Lei Complementar nº 109/01 traz uma distinção entre os planos de benefícios de entidades fechadas e aqueles concedidas pelas entidades abertas.

No que diz respeito a planos de benefícios de entidades fechadas de previdência complementar, que são sociedades sem fins lucrativos constituídas com o objetivo de administrar planos de benefícios dos empregados de uma determinada empresa ou de grupos de empresas, há obrigatoriedade da oferta de tais planos para a totalidade dos empregados de um patrocinador, conforme artigo 16 do mencionado diploma legal [...]

Já com relação a planos de benefícios de entidades abertas de previdência complementar, que é o caso do Plano em tela, não há qualquer dispositivo legal equivalente, o que demonstra que para os planos abertos de previdência complementar não é obrigatória a oferta a todos os empregados e dirigentes, sendo a universalidade atendida mesmo que se oferte a apenas "uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador".

E mais, no artigo 26 da LC nº 109/01, verifica-se expressamente a possibilidade de a empresa conceder o plano apenas a "uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador [...].

Ora, se fosse a intenção do legislador que os planos de previdência complementar abertos também fossem submetidos ao princípio da universalidade, ele teria inserido essa disposição expressamente na LC nº 109/01, na parte em que trata exclusivamente das entidades abertas.

Como não o fez, não há como interpretar que a universalidade também deveria ser aplicada aos planos abertos, aplicando-se, nesse caso, o princípio da legalidade, consagrado no artigo 5º, II, da Constituição Federal, segundo o qual "ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. [...]

Nesse sentido é também a Resolução CNSP nº 139, de 27 de dezembro de 2005, que trata dos planos abertos de previdência complementar, a qual também não indica, como nem poderia, que os planos abertos devem ser destinados à totalidade dos empregados. [...]

Importante destacar que quando a norma menciona "grupo" de pessoas, ela deixa claro que os destinatários não precisam ser o total de pessoas que estejam vinculadas a uma empresa instituidora, mas sim apenas parcela desta totalidade, nos termos das políticas internas de cada instituidora. [...]

Como se observa do §1º *supratran scritto*, o plano deverá ser disponibilizado a todos os componentes do grupo nos termos do contrato e não a todos os indivíduos que estejam vinculados à instituidora.

Logo, a empresa instituidora de um determinado plano de benefícios pode, sem qualquer impedimento, estabelecer que seu contrato de previdência

complementar aberta será destinado apenas a um determinado grupo de seus empregados, dirigentes ou sócios, que podem ser divididos por qualquer critério (por exemplo, cargo, salário, tempo de vinculação etc.).

Dessa forma, não há que se falar em necessidade de oferta do plano de previdência complementar aberto para todos os empregados da Instituidora, sendo certo que a oferta ao Grupo I e ao Grupo II estão em total consonância com a legislação e regulamentação vigentes.

É evidente, portanto, a incongruência das alegações da Autoridade Julgadora de que "para gozo do benefício da isenção, o pagamento do benefício deve estar disponível para a totalidade dos empregados ou diretores da pessoa jurídica, o que não é o caso dos aportes para o plano de previdência tratado nos autos" (Fl. 11 do acórdão recorrido).

Isto porque, para os planos de previdência de entidade abertas (como é o caso dos autos), não é necessária a oferta a todos os empregados e dirigentes da instituidora, uma vez que a LC nº 109/01 não submeteu a regularidade destes planos ao princípio da universalidade, conforme já demonstrado anteriormente.

Ao assim dispor, a LC nº 109/01, que possui competência constitucional para tratar de matéria tributária e previdenciária, esgotou integralmente a discussão, trazendo distinção entre planos de previdência complementar de entidades fechadas e abertas que a Lei nº 8.212/91 antes não dispunha.

Sendo assim, a observância do critério de universalidade, tal como consubstanciado no artigo 28, § 9º, alínea "p", da Lei nº 8.212/91 não se encontra atualmente exigível para os planos de previdência complementar geridos por entidades abertas, como é o caso do plano ora em discussão. [...]

Não obstante todo o exposto acerca da nova regulamentação, já devidamente apresentado pela Recorrente em sua Impugnação, a Delegacia de Julgamento deixou de se pronunciar acerca das novas disposições contidas na LC nº 109/01, limitando-se a afirmar que o regramento contido na Lei nº 8.212/91 não havia sido respeitado pelo plano instituído pela Absoluta, fato esse que, por si só, configura a nítida nulidade da decisão recorrida Alega, ainda, em evidente contradição, que "mesmo que o referido plano tenha sido regularmente contrato e esteja de acordo com as diretrizes fixadas na Lei Complementar nº 109, de 2001, os requisitos do imposto de renda devem ser atendidos" [...]

Ora, como é possível afirmar de um lado que o plano não atende o disposto na Lei nº 8.212/91 e, por outro lado, que este mesmo plano está de pleno acordo com as diretrizes contidas na LC Nº 109/01?

É clara, portanto, a contradição cometida pela Delegacia de Julgamento que, além de apresentar alegações diametralmente opostas, não analisou os argumentos suscitados em sede de impugnação pela Recorrente.

Além disso, nos termos do caput do artigo 202 da Constituição Federal, destaca-se que o regime de previdência complementar tem caráter facultativo, sendo que as empresas e os seus empregados, quando da contratação de planos coletivos de previdência complementar, não estão obrigados a participar de planos de previdência complementar. [...]

Da disposição constitucional acima transcrita, pode-se extrair um aspecto fundamental, que é a facultatividade da participação.

Mesmo para os planos fechados de previdência complementar, não há na legislação, tampouco na regulamentação aplicável, qualquer vedação quanto à diferenciação das contribuições que são realizadas pela empresa. Isto é, as instituidoras podem, a seu exclusivo critério, estabelecer em seus contratos que determinado grupo de participantes receberá uma contribuição e outro grupo receberá uma quantia menor ou até mesmo não receberá contribuições.

Transpondo as lições acima ao caso em tela, constata-se que a Absoluta apenas separou os seus empregados e dirigentes em grupo e estabeleceu formas diferentes de custeio para cada um deles, mas, ainda assim, caberia à Absoluta o custeio de 100% das contribuições, por meio das quais constituiria uma reserva para cada um dos participantes, ainda que com valores e critérios diferentes.

E, ainda, é inevitável que as contribuições da Absoluta e, conseqüentemente, as reservas dos participantes possuam valores diferentes, já que o valor das contribuições é calculado por meio de fatores que são distintos entre cada empregado e dirigente (por exemplo, o valor do salário ou o número de vendas realizadas).

Assim, não há que se falar em necessidade de oferta do plano aberto de previdência complementar aberto para todos os empregados tampouco em proibição da diferenciação de contribuições para cada um dos grupos, tal como levam a crer as Autoridades Fiscal e Julgadora.

Diante do exposto, verifica-se que o fundamento utilizado pela Autoridade Fiscal e equivocadamente mantido pela Delegacia de Julgamento, quanto à necessidade de oferecimento universal do plano, não se encontra em consonância com a atual legislação sobre o tema, motivo pelo qual deverá ser rechaçado por esse E. CARF, com o conseqüente cancelamento dos autos de infração e do Termo de Sujeição Passiva Solidária ora combatido.

II.3. Impossibilidade de Desconsideração do Contrato de Plano de Previdência Complementar

Não obstante todo o exposto nos tópicos antecedentes, suficiente para ensejar o cancelamento da autuação fiscal ora combatida (e conseqüentemente do Termo de Responsabilidade Solidária lavrado em face da Recorrente), destaca-se que o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal e equivocadamente ratificado pelo acórdão recorrido não está em consonância com a legislação em vigor. É o que se passa a demonstrar.

Em que pese a Autoridade Fiscal não ter expressamente desconsiderado o Contrato e o Plano da Absoluta com base no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, referidos instrumentos jurídicos foram considerados sem efeitos para fins fiscais.

Isto porque, no entender do Sr. Agente Fiscal, (i) o plano de previdência complementar em questão não era "extensível" a todos os funcionários da Absoluta; e (ii) por consequência, as contribuições efetuadas a título de previdência complementar caracterizariam como "remuneração indireta" dos sócios-quotistas beneficiários.

Ora, na medida em que a Autoridade Fiscal reconhece a ineficácia de determinado negócio jurídico, com as supostas consequências tributárias, sua desconsideração é evidente. Não há como se sustentar, tal como alegado pela Delegacia de Julgamento, que inexistente desconsideração do negócio jurídico.

De acordo com o acórdão recorrido, "não houve a desconsideração dos negócios jurídicos relacionados à instituição, operacionalização e contratação do Plano Gerador de Benefício Livre na forma em que foi elaborada pela ABRAC e aderido pela rede de concessionárias G?", concluindo que "trata-se efetivamente de um plano de previdência complementar" (Fl. 08 do acórdão recorrido).

Contudo, são incoerentes as alegações da Autoridade Julgadora, na medida em que não é possível desconsiderar determinado negócio jurídico somente para fins fiscais. Pelo contrário, ou o negócio é válido, eficaz e considerado para todos os fins ou é completamente desconsiderado.

Sendo assim, o Sr. Agente Fiscal, ora ratificado pela DRJ, houve por bem desconsiderar o plano de previdência complementar da ABRAC, porém, sem qualquer respaldo legal para tanto.

Ao assim proceder, de maneira totalmente incongruente, a Autoridade Fiscal atua em desacordo com os preceitos estabelecidos nos artigos 116 e 142 do CTN, o que deverá conduzir para a necessária anulação do auto de infração lavrado, na medida em que referido ato administrativo deve estar fundamentada em lei, o que não ocorreu no caso em tela.

E nem poderia se alegar, por fim, que a conduta adotada pela Autoridade Fiscal no caso em exame encontraria respaldo no artigo 116 do CTN. Isto porque referida autorização legal para desconsideração de negócios jurídicos se encontra pendente de regulamentação [...].

Portanto, não suficiente a ausência de respaldo legal na exata conduta adotada pela Autoridade Fiscal, e referendada pelo acórdão recorrido, de tornar sem efeito para fins fiscais o negócio jurídico em análise se encontra igualmente inviabilizada.

Por mais esse motivo, requer-se a esse E. Conselho o cancelamento dos autos de infração originários do presente processo administrativo, bem como, ou pelo

menos, do Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado em face da Recorrente, mediante reforma do acórdão guerreado.

II.4. Inexistência do Dever de Retenção na Fonte: Ausência de Disponibilidade dos Valores aos Beneficiários

Outra questão que merece destaque cinge-se à inexistência do dever de retenção na fonte no caso concreto. Não obstante a Recorrente não ser a fonte pagadora, cumpre destacar que os beneficiários do plano de previdência não possuem disponibilidade sobre os valores aportados como contribuição mensal ao plano pela Absoluta.

Tal entendimento se encontra consolidado no Parecer Normativo CST nº 121/73, que estabelece que "não integram o rendimento bruto, no cálculo da renda líquida imponible as parcelas creditadas que não estejam juridicamente à disposição do contribuinte" [...].

Da leitura do Parecer Normativo em tela, verifica-se que determinada parcela somente integrará a base de cálculo do Imposto de Renda quando referido montante estiver juridicamente à disposição do contribuinte, o que não ocorreu no presente caso.

Isto porque, uma vez realizados os aportes pela Absoluta a título de contribuição mensal ao plano de previdência complementar em benefício do Grupo I, tais valores não estavam disponíveis juridicamente a esses beneficiários no momento do aporte, consequentemente, não há que se falar em retenção na fonte do Imposto de Renda.

Ressalta-se, por oportuno, que os beneficiários somente adquirirão a disponibilidade jurídica destes valores no momento do resgate, o qual não se confunde com o aporte realizado pela Absoluta.

Deste modo, a exigência da Autoridade Fiscal imputada à Absoluta e à Recorrente, na qualidade de devedora solidária, não se encontra alinhada à orientação da própria Receita Federal do Brasil, motivo pelo qual esse E. CARF deverá proceder a reforma do acórdão recorrido com o consequente cancelamento da autuação fiscal e do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

II.5. Motivação Insuficiente para a Cobrança do Crédito Tributário Objeto do Presente Processo - Inexistência de Fundamentação para a Cobrança dos Juro Isolados

Verifica-se da autuação fiscal em epígrafe e do Termo de Sujeição Passiva Solidária a exigência de multa isolada e juros de mora calculados de forma isolada. No entanto, o que não se verifica é a suficiência da fundamentação apresentada pela Autoridade Fiscal para justificar a exigência dos referidos juros de mora.

Ao analisar tal questão, a DRJ limita-se a afirmar não há qualquer vício na autuação fiscal ora combatida, motivo pelo qual "deve ser afastada a preliminar de nulidade dos autos de infração" (Fl. 08 do acórdão ora recorrido).

No entanto, conforme será demonstrado a seguir, a mera citação dos artigos 843 e 953 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto no 3.000/99 - "RIR/99") no Termo de Verificação Fiscal não é suficiente para fundamentar a cobrança dos juros isolados. [...]

Diante da ausência de fundamentação integral do crédito tributário cobrado nesse processo, verifica-se, claramente, a patente ofensa aos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e ao artigo 142 do CTN, haja vista que a Recorrente sequer tem conhecimento da fundamentação legal utilizada para a cobrança dos juros isolados. [...]

a cobrança dos juros de mora nesse processo administrativo, bem como a consequente ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, requer-se a reforma do acórdão recorrido, com o consequente cancelamento integral das autuações nos termos do que determina o artigo 59, inciso II, do Decreto-lei nº 70.235/72.

II.6. Ausência de Caráter Remuneratório dos Aportes realizados pela Absoluta no Fundo de Previdência

Afirma a Autoridade Fiscal, ora ratificada pelo acórdão recorrido¹¹, que os valores das contribuições realizadas pela Absoluta seriam remuneração indireta dos seus sócios, caracterizados como despesa com benefício nos termos do inciso II do artigo 358 do RIR/99 [...]

No entanto, não há que se falar em "despesa com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagas diretamente ou através da contratação de terceiros", na medida em que não há sequer demonstração de que os sócios exercem qualquer função de administrador, diretor ou gerente.

De fato, não se verifica no Termo de Verificação Fiscal tampouco no acórdão ora recorrido^{1 2} qualquer comprovação que ambos os sócios prestaram qualquer tipo de serviço à concessionária, de modo que a alegação fiscal no sentido de que os aportes se caracterizam como "pró-labore indireto" carece de substrato fático e probatório.

Afinal, a suposta retenção de imposto de renda, por parte da Absoluta, com fundamento no artigo 358, II, do RIR/99 tem como pressuposto indissociável a demonstração de que há prestação de serviço e a correspondente contraprestação no exercício de funções de administrador, diretor ou gerente.

Se não há prestação de serviço, como se afirmar que há contraprestação? Se não há labor, como se sustentar que há pró-labore? Certamente que a hipótese de incidência legal não admite tais lacunas.

Ora, o simples fato de que os aportes realizados pela Absoluta no fundo de previdência administrado pelo então HSBC têm como futuros beneficiários os dois

sócios da empresa não se mostra suficiente a caracterizar o indispensável caráter de rendimento do trabalho.

Sendo assim, a ausência de demonstração e comprovação de que os sócios da Absoluta prestam qualquer serviço à empresa ou exercem qualquer função de dirigente ou administrador torna insustentável a acusação fiscal, na medida em que a Autoridade Fiscal deixa de atender ao comando do já mencionado artigo 142 do CTN.

De mesmo modo, ausente a demonstração da participação da Recorrente na suposta relação obrigacional de prestação e contraprestação de serviços pretensamente sustentada pela Autoridade Fiscal, e referendada pela Delegacia de Julgamento, motivo pelo qual a atribuição de solidariedade não se mostra cabível.

Além disso, cumpre destacar que os valores repassados pela Absoluta ao fundo de previdência privada complementar têm como único parâmetro o total de carros novos vendidos pela GM à concessionária [...].

Como restou demonstrado, sobre esse volume de vendas é calculado percentual a ser acrescido ao montante pago pela Absoluta à GM na aquisição dos veículos.

Como se vê, o repasse desses valores pela Absoluta ao HSBC (atual Kirton) independe do papel exercido pelos seus sócios. Isto é, não se verifica qualquer vinculação ou condição de cargo ou exercício de função de dirigente ou outra atividade como pressuposto de concessão dos aportes ou inclusão dos sócios como beneficiários do plano.

Não se constata, portanto, nenhuma prestação de serviço a originar suposto rendimento do trabalho indireto, como pretendem alegar as Autoridades Fiscal e Julgadora.

E ainda que se quisesse sustentar que tais valores teriam a natureza de remuneração de beneficiários, nos termos do artigo 358 do RIR/99, adotado como fundamento da autuação ora combatida, destaca-se a impossibilidade de caracterização da Recorrente como fonte pagadora.

Como exposto nos esclarecimentos iniciais, a Recorrente apenas atuou em prol do interesse das concessionárias que fundaram a associação, tendo contratado plano de previdência privada complementar em decorrência da decisão dos associados em tal sentido.

Com efeito, no âmbito deste plano, a Recorrente atua como interveniente-anuente pelo simples fato de reunir os aportes ao fundo de previdência em nome das concessionárias associadas que contrataram o Plano de PGBL do então HSBC, como a Absoluta (ora autuada como devedora principal), e repassá-los ao fundo. Exatamente como dispõe o "Contrato de Adesão ao Plano Gerador de Benefício Livre" [...].

Dessa forma, os valores de terceiros transitam circunstancialmente por suas contas, mas não são dela originados, o que, inclusive, restou reconhecido pela própria DRJ.

Em outras palavras, a Recorrente jamais efetuou qualquer retirada de seu próprio patrimônio ou mesmo mandou que terceiro assim procedesse, de maneira que sua caracterização como fonte pagadora se mostra inadmissível.

Portanto, não suficiente a ausência de caráter remuneratório dos aportes efetuados pela Absoluta no fundo de previdência complementar, mostra-se impertinente a atribuição de responsabilidade tributária a quem não figura como fonte pagadora de qualquer valor.

Requer-se, portanto, seja cancelado o Termo de Sujeição Passiva Solidária ora combatido e o auto de infração lavrado mediante a reforma do acórdão ora recorrido.

II.7. Ausência de Previsão Legal

Para a Exigência de Multa Isolada Mesmo que não se entenda pelo cancelamento do crédito tributário objeto do presente processo administrativo, o que se alega apenas a título argumentativo, restará demonstrado que o lançamento e a manutenção de multa isolada com fundamento no artigo 9º da Lei nº 10.426/2002 deve ser cancelada de plano por essa C. Turma Julgadora, em razão da ausência de previsão legal para sua constituição.

Como já mencionado, mediante a análise do Termo de Verificação Fiscal, verifica-se que a cobrança da multa isolada em razão da suposta ausência de retenção do imposto de renda na fonte pela absoluta foi fundamentada no artigo 90 da Lei no 10.426/2002 [...].

A Delegacia de Julgamento, por sua vez, entendeu pela manutenção da multa isolada, pelo fato de que "diante da falta de retenção do imposto de renda na fonte, a Lei nº 9.430/14, de 1996, em seu art. 90 penaliza o contribuinte com a multa prevista no inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996" (Fl. 11 da decisão recorrida).

Contudo, mediante a análise do conteúdo do citado artigo 9º da Lei no 10.426/2002, constata-se a cobrança dessa multa isolada foi expressamente revogada após as alterações promovidas neste dispositivo legal pela Lei nº 11.488/2007 - o que não foi sequer objeto de análise pelo acórdão recorrido.

De fato, pela leitura da redação original do artigo 44, incisos I e II, da Lei no 9.430/96, constata-se que havia a previsão de cobrança das multas de 75% e de 150%, que poderiam ser cobradas junto com o tributo ou isoladamente, conforme dispunha o seu § 1º [...].

Em suma, a antiga redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/96 previa que tais multas poderiam ser cobradas:

- Juntamente com o tributo que não foi pago (nos termos do §1º, inciso I); ou

- Isoladamente, quando o tributo ou a contribuição tivesse sido pago após o vencimento do prazo previsto (nos termos do § 10, inciso II).

Deveras, especificamente para os casos de ausência de retenção na fonte de tributos ou contribuições, o tratamento legal próprio das sanções a serem aplicadas foi conferido pelo artigo 90 da Lei nº 10.426/2002.

Observa-se que em sua redação original, o art. 90 da Lei nº 10.426/2002 determinava que a fonte pagadora estaria sujeita às multas de que tratavam os incisos I e II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, nos termos acima explanados (ou seja, 75% ou 150%; junto com o tributo ou isoladamente). [...]

Contudo, as hipóteses de cobrança de multa de ofício, seus percentuais e sua sistemática (isoladamente ou não) foram alteradas com o advento da Lei nº 11.488/2007, que introduziu substancial modificação no texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 e, por consequência, no artigo 90 da Lei nº 10.426/2002 [...].

Por sua vez, a redação atual do artigo 90 da Lei nº 10.426/2002 [...].

Apenas para fins didáticos, com o objetivo de se eliminar qualquer dúvida que possa remanescer a esse E. CARF no que se refere à atual inexistência de previsão legal para a cobrança de multa isolada da fonte pagadora em razão da ausência de retenção do imposto de renda na fonte [...].

Como resultado, pela análise de toda a evolução legislativa abordada pela Recorrente até o presente momento, pode-se chegar as seguintes conclusões:

- A atual redação do artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, estabelecida pela Lei nº 11.488/2007, expressamente excluiu a possibilidade de cobrança da multa prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, limitando-se a tratar sobre a possibilidade de aplicação da multa prevista no inciso I desse mesmo dispositivo legal;
- A multa prevista no inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, apenas pode ser cobrada juntamente com o imposto ou contribuição devida;
- Isso porque, as situações eleitas pelo legislador para possibilitar a cobrança de multa isolada foram estabelecidas apenas no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96; e
- A hipótese de cobrança de multa isolada nos termos do inciso II, do dispositivo legal em comento, foi expressamente excluída do artigo 9º, da Lei nº 10.426/2002. [...]

Diante de todos os argumentos expostos, bem como do entendimento pacificado pela CSRF, restou demonstrada a evidente falta de previsão legal para a cobrança da multa de ofício isolada no que tange à falta de recolhimento do IR/Fonte, motivo pelo qual se espera o cancelamento do auto de infração lavrado para a sua cobrança por esse E. Conselho mediante a reforma do acórdão paradigma - que sequer analisou as alegações apresentadas no presente tópico.

II.8. Impossibilidade de Cobrança de Juros Isolados no Presente Caso

Como já demonstrado no presente Recurso Voluntário, a Autoridade Fiscal limitou-se a apenas citar as disposições genéricas dos artigos 843 e 953 do RIR/99 como fundamentação para a exigência de juros de mora isolados no caso em análise, o que foi ratificado pelo acórdão recorrido que entendeu pela ausência de qualquer vício na presente autuação fiscal.

Contudo, ainda que se entenda que tal fato não seja suficiente para o cancelamento integral do crédito tributário, o que se alega apenas a título de argumento, verificar-se-á pela leitura dos parágrafos abaixo que os juros isolados também deverão ser cancelados por esse E. CARF assim como a multa isolada cobrada.

Em primeiro lugar, é importante esclarecer que a responsabilidade tributária da fonte pagadora na hipótese de ausência de retenção do imposto de renda subsistirá apenas até a data prevista para entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 01/02. [...]

Como se observa da jurisprudência administrativa, diferentemente do quanto alegado pelo acórdão recorrido, que se limitou a alegar pela possibilidade da exação dos juros isolados, a ausência de retenção do imposto de renda na fonte não enseja a cobrança dos juros de mora isolados do responsável por referida retenção (no caso, a Absoluta) por ausência de fundamento legal para tanto. [...]

Diante de todo o exposto, ainda que se entenda que o crédito tributário referente aos juros de mora isolados não deva ser cancelado integralmente em razão da ausência de fundamentação já arguida no presente Recurso Voluntário, o que se admite a título de argumento, requer-se a esse E. CARF o cancelamento do auto de infração lavrado, tendo em vista inexistir fundamento legal para a cobrança dos juros isolados no presente caso.

II.9. Impossibilidade da Sujeição Passiva Solidária - Ausência de Participação nos Atos que Fundamentaram a Solidariedade

Conforme já asseverado, a Autoridade Fiscal houve por bem atribuir a responsabilidade tributária solidária a Recorrente, nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN, o qual prevê que responde solidariamente aquele que tiver interesse comum na consecução da situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

A Delegacia de Julgamento, por sua vez, entendeu pela (equivocada) manutenção da sujeição passiva da Recorrente, sob o argumento de que os aportes destinados ao plano de previdência complementar foram efetuados por intermédio da Recorrente, o que evidenciaria o interesse comum desta "nas situações da ocorrência do fato gerador do imposto de renda retido na fonte" (Fl. 14 da decisão recorrida).

Ocorre que, contudo, as Autoridades Fiscal e Julgadora não apontaram qual a participação que a Recorrente teve na consecução da situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Tampouco apontam qual o interesse comum que a Recorrente possuiria na consecução da situação que constitua o fato gerador da obrigação.

A mera citação de que a Recorrente "idealizou e operacionalizou" o plano de previdência complementar em comento não é suficiente para a atribuição de responsabilidade tributária. Isto porque, como já mencionado ao longo do presente Recurso Voluntário, os valores dos aportes são custeados integralmente pela Absoluta, cabendo à Recorrente o mero repasse destes valores, o que não implica em "interesse comum na situação que constitua o fato gerador".

Como reconhecido pela própria Delegacia de Julgamento, a Recorrente é tão somente interveniente-anuente do Contrato, o que, por si só, não é suficiente para a imputação da sujeição passiva solidária com fulcro no artigo 124 do CTN, o qual demanda a demonstração da efetiva participação do suposto responsável e o seu interesse comum.

Por oportuno, repisa-se que o interesse comum, previsto no já mencionado artigo 124, inciso I, do CTN, deve ser cabalmente demonstrado, de modo a autorizar legalmente a extensão da responsabilidade tributária que originalmente compete unicamente ao sujeito direto da relação jurídico-tributária, o que não foi feito pela Autoridade Fiscal tampouco pelo acórdão recorrido.

É certo que a expressão "interesse comum" adotada pelo legislador do Código Tributário Nacional se dirige às pessoas que participam do fato descrito no antecedente da regra matriz de incidência tributária. Não por outra razão, o inciso I do artigo 124 do CTN determina serem solidárias as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. [...]

Imperioso, portanto, que as pessoas solidárias tenham participação no fato que constitui a hipótese de incidência tributária, o que, no caso em tela, não se verifica.

Sendo assim, a comprovação do interesse comum mostra-se indispensável na medida em que o mero e eventual interesse fático de uma determinada parte não é suficiente para caracterizar o interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN para fins de adoção do instituto da solidariedade.

Afinal, caso se admita a ideia de que todo aquele que possui algum interesse de fato na situação que constitui fato gerador da obrigação principal deve ser solidariamente responsabilizado, acabaria por se responsabilizar, indistintamente, todos os empregados de uma empresa que têm motivos para ter interesse em sua maior lucratividade para fins de manutenção de seus empregos e recebimentos de salários, bônus e participação nos lucros. [...]

Sendo assim, nota-se que o interesse comum não pode ser tido como qualquer interesse de fato e imputado discricionária e indistintamente aos acionistas e demais pessoas jurídicas vinculadas/relacionadas ao contribuinte, de modo que tal "interesse" deveria ter sido efetivamente comprovado pela Autoridade Fiscal.

Ante todo o exposto, resta claro que não há que se falar em responsabilidade solidária da Recorrente com relação ao crédito tributário exigido da Absoluta nos autos do presente processo administrativo, por não ter restado configurada, e tampouco comprovada, a existência de interesse comum que justifique a aplicação do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

II. 9.1. Diferenciação entre os Institutos da "Solidariedade" e da "Responsabilidade Tributária"

Não obstante a nítida ausência de interesse comum no caso em tela, há outro argumento que também levará à reforma do acórdão recorrido, com o consequente cancelamento da responsabilidade solidária atribuída à Recorrente.

Inicialmente, passa-se a diferenciar os institutos da "solidariedade" e da "responsabilidade", partindo-se dos conceitos fundamentais dispostos no artigo 121 do CTN [...].

Da leitura do dispositivo supratranscrito, o primeiro conceito que se verifica é o de "sujeito passivo da obrigação principal", o qual é considerado "a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária". Logo, o sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo.

Como se vê, a sujeição passiva pode ser atribuída ao contribuinte (aquele que tem "relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador") ou ao responsável ("quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei").

Em alguns casos, é possível que em uma mesma situação, que constitua fato gerador de obrigação tributária principal, ocorra uma relação direta com mais de uma pessoa, hipótese em que poderá haver mais de um contribuinte para o mesmo fato gerador. [...]

Nessas situações, portanto, estar-se-á caracterizada a solidariedade tributária.

Veja-se que a solidariedade tributária é um conceito jurídico positivo, isto é, a solidariedade apenas existe naqueles cenários em que a lei determina que ela exista.

Ou seja, o artigo 124 do CTN, citado pela Autoridade Fiscal e pela DRJ, aborda a solidariedade em função do interesse comum, a qual ocorre quando há uma pluralidade de sujeitos concorrendo na hipótese de incidência, sendo todos qualificados como contribuintes (por possuírem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador).

Neste sentido são os ensinamentos de Misabel Derzi Abreu ao tratar do dispositivo legal em comento, para quem "a solidariedade não é forma de eleição

de responsável tributário, (...) A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo”.

Ressalte-se que o CTN diferencia com clareza os institutos da "solidariedade" e da "responsabilidade tributária", em capítulos apartados do código:

(i) A responsabilidade tributária, prevista no citado artigo 121 do CTN, é tratada no Capítulo V, do CTN ("Responsabilidade Tributária"), que contempla os artigos 128 a 138 (responsabilidade dos sucessores, de terceiros e por infrações);

(ii) Já o artigo 124 trata de verdadeira solidariedade obrigacional do sujeito passivo, abordada no Capítulo IV ("Sujeito Passivo").

Enquanto na hipótese de responsabilidade tributária existe a possibilidade de se atribuir a terceiro o cumprimento da obrigação tributária, por outro lado, no campo da solidariedade por interesse comum (situação pretendida pela Autoridade Fiscal, ora ratificada pela DRJ), os tributos somente podem ser cobrados daqueles que praticarem o fato gerador, ou seja, dos contribuintes propriamente ditos, nos casos de pluralidade no campo da sujeição passiva.

Ademais, analisando-se as disposições do direito privado, o instituto da solidariedade está previsto no artigo 264, do Código Civil, que dispõe que "há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida total. A legislação civil, portanto, determina que a solidariedade se caracteriza a partir de uma pluralidade de devedores relacionados a uma mesma obrigação.

Com isso, pelo fato de não existir no Direito Tributário um conceito de solidariedade, o conceito trazido pelo artigo 264, do Código Civil, deve ser aplicado para todas as relações e disposições da legislação tributária.

É entendimento unânime, portanto, que somente é possível atribuir a solidariedade por interesse comum nas hipóteses em que o sujeito já é contribuinte daquela obrigação, em razão da natureza do tributo, por este (tributo) comportar a existência de duas ou mais pessoas coobrigadas.

A solidariedade, repita-se, somente é imputada a contribuintes, ou seja, aqueles que possuem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Transpondo as lições expostas ao presente caso, verifica-se que a Recorrente não possui qualquer relação obrigacional que a coloque em qualquer dos polos do negócio jurídico submetido à hipótese de incidência do imposto de renda retido na fonte.

Em outras palavras, ainda que se quisesse entender que o valor repassado pela Absoluta ao HSBC (atual Kirton) a título de contribuição ao fundo de previdência privada complementar configuraria pretensa remuneração de seus sócios, o que se admite a título de argumento, é fato que a Recorrente jamais poderia ser

considerada solidária, na medida em que não realiza a hipótese de incidência do tributo, ou seja, não é contribuinte da obrigação tributária.

Veja-se que a Abrac apenas recebe os valores repassados cumulativamente pela GM e os encaminha ao HSBC, atual Kirton [...].

Ora, se a Recorrente não é destinatária dos pretensos "serviços prestados" pelos sócios da Absoluta, tampouco é devedora de qualquer contrapartida em termos de valores, não há como se sustentar que ela figure como solidária, nos termos acima expostos.

Conclui-se, portanto, que, no caso concreto, a Fiscalização e a DRJ se equivocaram ao fundamentar e manter, respectivamente, a responsabilidade solidária da Recorrente com base em conceitos complementemente distintos (responsabilidade e solidariedade), os quais que não se complementam ou se confundem.

Diante do exposto, verifica-se que houve notório equívoco ao estender à Recorrente uma "responsabilidade tributária" com base no artigo 124, inciso I, do CTN, o qual trata, por sua vez, de "solidariedade", que somente pode ser aventado nos casos em que o sujeito passivo incorre na prática do fato gerador como contribuinte da obrigação tributária.

Por mais essa razão, requer-se a reforma do acórdão ora recorrido, de modo que a solidariedade seja prontamente afastada por este E. Conselho.

II.10. Inexistência de Sonegação e Fraude - Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada

No presente caso, a multa de ofício foi lavrada no percentual de 150%, em razão do equivocado entendimento da Fiscalização no sentido de que houve a ocorrência de sonegação e fraude por parte da Absoluta nos atos a ela acusados. [...]

No entanto, não restou caracterizada no Termo de Verificação Fiscal tampouco no acórdão recorrido a prática de atos personalíssimos por parte da Recorrente (responsável tributário), que constituam sonegação ou fraude, razão pela qual, caso não se cancele integralmente a autuação, o que se alega a título argumentativo, requer-se a esse E. Conselho, ao menos, o afastamento da multa qualificada.

Com efeito, nos termos do que estabelece o artigo 71 da Lei nº 4.502/64, citado como fundamento do acórdão recorrido, a 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; e (ii) das condições pessoais de contribuintes, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Contudo, nenhuma dessas ações ou omissões foram praticadas pessoalmente pela Recorrente. Tampouco ficou comprovado pela Autoridade Fiscal o intuito da

Recorrente em agir de modo fraudulento. Pelo contrário, sempre que intimada a prestar informações e entregar documentos, tais determinações foram prontamente atendidas pela Recorrente.

Inclusive, cumpre pontuar que a Recorrente jamais omitiu fatos relacionados ao plano de previdência complementar em discussão, o que foi reconhecido pela própria Delegacia de Julgamento ao afirmar que "a autoridade fiscal somente tomou conhecimentos dos fatos em razão da diligência realizada junto à Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet [ora Recorrente]" (Fl. 13 do acórdão recorrido).

Portanto, não há como atribuir condutas de sonegação e fraude a quem, sempre que intimado, prestou todas as informações e apresentou todos os documentos solicitados.

Ademais, considerando que o dolo é elemento imprescindível para que se caracterize a sonegação e a fraude, este deve ser minuciosa e cabalmente comprovado pelos Agentes Fiscais, o que não ocorreu no presente caso, motivo pelo qual a multa qualificada deve ser cancelada, em razão da absoluta ausência de comprovação da prática dolosa pela Recorrente. [...]

Com efeito, age com dolo todo aquele que tem o ânimo de prejudicar ou fraudar alguém, isto é, todo aquele que intencionalmente adota uma conduta com o objetivo de sonegar fraudar.

Nesse sentido, o que distingue os institutos viciantes dos negócios jurídicos é que: (i) no erro a circunstância que acarreta o vício é espontânea,

(ii) no dolo o vício é provocado, é praticado intencionalmente pela parte, o que notadamente não ocorreu no caso em tela pela Recorrente [...].

De fato, pela simples análise do Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado em face da Recorrente e do acórdão ora recorrido, constata-se a notória ausência de evidenciação do dolo por parte da Recorrente, o que não pode ser admitido por esse E. Conselho!

Referida omissão fiscal, ora referendada pelo acórdão recorrido, deverá ser rechaçada por esse E. CARF, haja vista que se trata de uma obrigação / Ônus da Fiscalização para possibilitar a aplicação da severa multa de 150% em face do responsável solidário, no caso, a ora Recorrente.

Evidente, portanto, a ausência de sonegação ou fraude pela Recorrente e a necessidade de cancelamento da multa agravada lançada nos autos em epígrafe e solidariamente atribuída à Recorrente.

II.11. *Ad Argumentandum* - Natureza Confiscatória da Multa Isolada

Admitindo-se que a Autoridade Fiscal fundamentou a autuação e demonstrou efetivamente a suposta intenção dolosa da Recorrente, de forma a tornar válida a aplicação da multa agravada, o que se alega a título de argumento, necessário destacar que a aplicação do percentual de 150% da multa agravada fere os

princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação do confisco. Confira-se.

Em linhas gerais, ocorre o efeito confiscatório quando a aplicação da norma tributária excede o limite racional e econômico da fonte de arrecadação a ponto de colocar sua sobrevivência em risco, ou quando a sua aplicação não se justifica.

Destaque-se, ainda, que, como decorrência dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, é imperioso que nos processos administrativos seja adotado critério da vedação da aplicação de multas em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.

Neste sentido, ressalte-se que o artigo 30 do Código Tributário Nacional estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.

Logo, por mais grave que seja o ilícito praticado não se justifica a imposição de penalidade que reduza o patrimônio do sujeito passivo de forma desproporcional à infração.

Em razão disso, oportuno ressaltar a decisão proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI-MC 1075 e ADI 551, que, em sede de Repercussão Geral, o STF julgou constitucional a cobrança moratória de 20%, nos autos do Recurso Extraordinário nº 582.461, por ser fixada em valor menor que o tributo devido. [...]

Como se vê, o STF, em sede de Repercussão Geral, ratificou seu entendimento de que as multas que superam o percentual de 100% do valor do tributo são confiscatórias e, conseqüentemente, inconstitucionais.

Portanto, em consonância ao exposto acima, tal entendimento deverá ser aplicado por esse E. CARF, por economia processual, haja vista que o artigo 62, §20, do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com alterações posteriores, reconhece a necessidade da uniformização das decisões proferidas na forma do artigo 543-B, do antigo Código de Processo Civil, ou do artigo 1.036, do NCPC, e determina a aplicação e obediência do entendimento exarado pelos Tribunais Superiores sob essa sistemática [...].

Assim sendo, é evidente a improcedência da alegação do acórdão ora recorrido no sentido de que "a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, (...) deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade" [...].

Isto porque, nos termos do já mencionado artigo 62 do Regimento Interno do CARF, as decisões proferidas na sistemática de repercussão geral devem ser observadas por esse E. Conselho.

Não se trata, aqui, tal como alegado pela Turma Julgadora, em reconhecimento da inconstitucionalidade de determinada lei, o que esbarraria na Súmula nº 0224 deste E. CARF, ao contrário, o que se discute é a aplicação de precedente do Supremo Tribunal Federal conforme dispositivo do Regimento Interno do próprio CARF.

Diante do exposto, também pelo seu caráter confiscatório, a multa qualificada imposta de forma solidária à Recorrente deve ser cancelada por esse E.

CARF, ou, ao menos, reduzida para o percentual de 100% do valor do tributo devido, tal como reconhecido pelo próprio STF.

II.12. Do Princípio da Pessoalidade da Pena

Ainda no tocante à multa agravada, independentemente de os fatos acima serem suficientes para afastar a atribuição de responsabilidade da Recorrente, vale ressaltar que, em linha com os preceitos constitucionais que regem o direito brasileiro, nenhuma penalidade deverá ser transferida da pessoa do condenado.

Nesse sentido, cita-se o artigo 5º, inciso XLV da Constituição Federal: [...].

Desse modo, diferentemente do alegado pelo acórdão recorrido, ainda que o crédito tributário em questão fosse devido e passível de ser exigido da Recorrente na qualidade de responsável solidário, o que se alega apenas para argumentar, deve-se, ao menos, ser afastada a multa indevidamente imposta à Recorrente, vez que o "condenado", no caso, trata-se, de outra pessoa jurídica, a Absoluta.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

III. PEDIDO

Diante do exposto, requer-se ao E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o recebimento, o conhecimento e o provimento do presente recurso voluntário, tendo em vista a demonstração da licitude e legalidade do plano de previdência complementar em análise, mediante a reforma do acórdão ora recorrido, com o reconhecimento da inexistência de responsabilidade solidária no presente caso e o cancelamento do Termo de Responsabilidade Tributária, lavrado/mantido em face da Recorrente.

Ainda, caso não seja determinado o cancelamento integral dos lançamentos tributários, o que se alega a título argumentativo, requer-se, subsidiariamente, que; (i) seja reconhecida a impossibilidade da qualificação da multa de ofício aplicada, quer pela ausência de fraude ou sonegação, quer pelo seu caráter

confiscatório; (ii) seja cancelada a multa indevidamente imposta à Recorrente, pelo princípio da pessoalidade da pena; e (iii) a multa de ofício seja reduzida, de modo que não supere o valor do crédito tributário em questão, na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

Os recursos voluntários apresentados pelas Recorrentes atendem aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Nulidade do Auto de Infração e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

Compete analisar a objeção de nulidade por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal (art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente, da qual a Recorrente foi validamente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foram regularmente analisados pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridade fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791.292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Via de regra, “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Ocorre que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado de ofício. Neste sentido, o Recurso Especial nº 522.422/RS proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) assim se refere: “o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão”. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

O Contrato de Adesão ao Plano Gerador de Benefício Livre celebrado entre a Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda./Instituidora” e o HSBC Vida e Previdência (Brasil) S/A, tendo como Interveniente/Anuente a Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet – ABRAC não foi desconsiderado de ofício, já que não consta no enquadramento legal do Auto de Infração o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Embora a Lei Complementar nº 109, de

29 de maio de 2001, regulamente o regime de previdência complementar, a constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, e-fls. 3472-3487, tem como enquadramento legal a legislação tributária, em especial o art. 843 e art. 953 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, bem como o art. 9º da Lei nº 10.426, de 16 de julho de 2020, com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Consta no Acórdão da 1ª Turma DRJ/POA/RS nº 10-58.321, de 22.03.2017, e-fls. 4035-4049, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

O contribuinte alega nulidade dos autos de infração, porque o autuante, mesmo não tendo descaracterizado formalmente o contrato do Plano de Previdência Privada firmado com o HSBC, conforme previsto no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, lavrou os autos de infração como se a existência da previdência privada tivesse sido desconsiderada.

Efetivamente, não foi utilizado o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional como fundamento para desconsiderar formalmente o Plano de Previdência Privada. Não houve a desconsideração dos negócios jurídicos relacionados à instituição, operacionalização e contratação do Plano Gerador de Benefício Livre na forma em que foi elaborado pela ABRAC e aderido pela rede de concessionárias GM. Trata-se efetivamente de um plano de previdência complementar.

Entretanto, mesmo que o referido plano tenha sido regularmente contratado e esteja de acordo com as diretrizes fixadas na Lei Complementar nº 109, de 2001, os requisitos previstos na legislação do imposto de renda devem ser atendidos. Trata-se de questões de mérito, que determinarão a procedência ou improcedência dos lançamentos.

A questão da nulidade tem outro foco.

O auto de infração, como ato administrativo, possui elementos básicos na sua estruturação, como a competência do agente, forma, objeto, finalidade e o motivo. Qualquer vício nesses elementos estruturais faz com que o ato não reúna condições para irradiar efeitos jurídicos que lhe são próprios, ensejando a sua nulidade.

Nos autos de infração tratados no presente processo não há nenhum vício relacionado aos elementos acima apontados. (1) competência do agente: o auto de infração foi lavrado por auditor-fiscal da Receita Federal, que é quem detém competência legal para constituir o crédito tributário da União, conforme art. 6º, I, a, da Lei nº 10.593, de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007; (2) forma, o auto de infração obedeceu aos requisitos formais do art. 142 do Código Tributário Nacional e dos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972; (3)

objeto, constituição do crédito tributário. Nesse elemento, em particular, não houve nenhuma ilegalidade. O procedimento fiscal, como atividade investigatória desenvolvida pelo Estado que visa identificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, permite ao agente fiscal ampla liberdade investigatória e probatória, inerente à função estatal, fundamentalmente no poder de polícia que ao Estado compete exercer com discricionariedade, autoexecutoriedade e coercitibilidade. E é o que foi feito; (4) finalidade, o interesse público, e (5) motivo, infração à legislação tributária.

Como ato processual, conforme o art. 59, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, somente a incompetência do agente torna o lançamento nulo, que, como já visto, não é o caso.

Fora desses aspectos, conforme o art. 60 do referido Decreto, quaisquer outras incorreções ou omissões não dão causa à nulidade, mas ao seu saneamento quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Assim, deve ser afastada a preliminar de nulidade dos autos de infração.

Assim sendo, o Acórdão da 1ª Turma DRJ/POA/RS nº 10-58.321, de 22.03.2017, e-fls. 4035-4049, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Afastado está o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos quando observadas as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes. Logo não cabe razão a Recorrente.

Falta de Retenção e de Recolhimento de IRRF

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época, prevê:

Art. 358. Integrarão a remuneração dos beneficiários (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74): [...]

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagas diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

- a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;
- b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;
- c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;
- d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no inciso I.

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes, observado o disposto no art. 622 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 1º).

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, observado o disposto no art. 675 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 3º Os dispêndios de que trata este artigo terão o seguinte tratamento tributário na pessoa jurídica:

I - quando pagos a beneficiários identificados e individualizados, poderão ser dedutíveis na apuração do lucro real;

II - quando pagos a beneficiários não identificados ou beneficiários identificados e não individualizados (art. 304), são indedutíveis na apuração do lucro real, inclusive o imposto incidente na fonte de que trata o parágrafo anterior. [...]

Art. 620. Os rendimentos de que trata este Capítulo estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, mediante aplicação de alíquotas progressivas, de acordo com as seguintes tabelas em Reais: [...]

§ 1º O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês, observado o disposto no parágrafo único do art. 38 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 3º, parágrafo único).

§ 2º O imposto será retido por ocasião de cada pagamento e se, no mês, houver mais de um pagamento, a qualquer título, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos à pessoa física, ressalvado o disposto no art. 718, § 1º, compensando-se o imposto anteriormente retido no próprio mês (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º, e Lei nº 8.134, de 1990, art. 3º).

§ 3º O valor do imposto retido na fonte durante o ano-calendário será considerado redução do apurado na declaração de rendimentos, ressalvado o disposto no art. 638 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 12, inciso V). [...]

Art. 628. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos do trabalho não-assalariado, pagos por pessoas jurídicas, inclusive por cooperativas e pessoas jurídicas de direito público, a pessoas físicas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, inciso II). [...]

Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103).

Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 957, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste. [...]

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal. [...]

Art. 843. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente (Lei nº 9.430, de 1996, art. 43).

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 856, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 43, parágrafo único). [...]

Art. 953. Em relação a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1995, os créditos tributários da União não pagos até a data do vencimento serão acrescidos de juros de mora equivalentes à variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do

prazo até o mês anterior ao do pagamento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 84, inciso I, e § 1º, Lei nº 9.065, de 1995, art. 13, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º).

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44): [...]

A Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, prevê:

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 2007)** (g.n.)

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.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente. [...]

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 majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023) [...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; [...]

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica [...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O Parecer Normativo Cosit nº 01, de 24 de setembro de 2002, orienta:

Sujeição passiva tributária em geral

2. Dispõe o art. 121 do CTN:

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

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

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

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

3. Como visto, a sujeição passiva na relação jurídica tributária pode se dar na condição de contribuinte ou de responsável. Nos rendimentos sujeitos ao imposto de renda na fonte o beneficiário do rendimento é o contribuinte, titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, a que se refere o art. 43 do CTN.

4. A fonte pagadora, por expressa determinação legal, lastreada no parágrafo único do art. 45 do CTN, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário.

5. Nos termos do art. 128 do CTN, a lei, ao atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, tanto pode excluir a responsabilidade do contribuinte como atribuir a este a responsabilidade em caráter supletivo.

6. A fonte pagadora é a terceira pessoa vinculada ao fato gerador do imposto de renda, a quem a lei atribui a responsabilidade de reter e recolher o tributo. Assim, o contribuinte não é o responsável exclusivo pelo imposto. Pode ter sua responsabilidade excluída (no regime de retenção exclusiva) ou ser chamado a responder supletivamente (no regime de retenção por antecipação).

7. No caso do imposto de renda, há que ser feita distinção entre os dois regimes de retenção na fonte: o de retenção exclusiva e o de retenção por antecipação do imposto que será tributado posteriormente pelo contribuinte. [...]

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

Responsabilidade tributária na hipótese de não-retenção do imposto

12. Como o dever do contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação surge tão-somente na declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, na 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, ao se atribuir à fonte pagadora a responsabilidade tributária por imposto não retido, é importante que se fixe o momento em que foi verificada a falta de retenção do imposto: se antes ou após os prazos fixados, referidos acima.

13. Assim, se o fisco constatar, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da 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, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação. [...]

Penalidades aplicáveis pela não-retenção ou não-pagamento do imposto [...]

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 estimado 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 de ofício 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 ter sido 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.

No presente caso restou comprovada a falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata, fato que justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração. Da falta de retenção e recolhimento de IRRF pela fonte pagadora exige-se os juros de mora isoladamente e a multa de ofício isoladamente após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, nos termos expressamente previstos no art. 43 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002.

Está registrado no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 3457-3468, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

3. DA PREVIDÊNCIA PRIVADA - PGBL

3.1. Os sócios da concessionária, Ney Roberto [...] e Reinaldo José [...], possuem uma previdência privada (PGBL) contratada via ABRAC (Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet), em que o contrato foi feito entre a Absoluta e o HSBC. O contrato de previdência privada e os valores aportados no fundo previdenciário foram obtidos em diligência fiscal na ABRAC (mpf 0819000-2013-03878).

3.2. O contrato de previdência privada (parte I e II do contrato de prev privada da Absoluta) encontra-se às folhas 3.415 a 3.428 do e-processo. A indicação de distribuição das contribuições para a previdência privada encontra-se nas folhas 3.429 a 3.431 do e-processo. Interessante se observar que no contrato a contribuição para as pessoas do grupo 1 (cláusula sexta) é a seguinte: CONTRIBUIÇÃO = Retirada Mensal de Veículos X Valor por Veículo / % definido para cada um dos participantes subscritores.

3.3. No grupo I se encontram somente os dois sócios da concessionária, e a contribuição tem valor diretamente ligado à quantidade de veículos adquiridos da GM. Somente se está fazendo uma reserva matemática para a aposentadoria privada dos dois sócios da concessionária.

3.4. No contrato previdenciário (Contrato de Adesão ao Plano Gerador de Benefício Livre), a Absoluta aparece como instituidora do plano. Conforme definições constantes da Resolução CNSP 139 de 2005 (CNSP — Conselho Nacional de Seguros Privados), instituidora é a pessoa jurídica que propõe a contratação de plano coletivo e que está investida de poderes de representação, exclusivamente para contratá-lo com a EAPC, e que participa, total ou parcialmente, do custeio (A Resolução CNSP 139 de 2005 encontra-se nas fls. 3.434 a 3.456).

3.5. A contribuição para a previdência privada (aportes) está sendo efetuado pela ABRAC, retirando-se da contribuição associativa das concessionárias. A contribuição associativa para ABRAC é depositada pela GM em conta corrente da associação, e essa contribuição é determinada pela quantidade de veículos novos da GM vendidos (art. 51 do estatuto da ABRAC estatuto nas folhas 3.383 a 3.396). Através da conta contábil relativo à conta corrente bancária da ABRAC em que são depositadas as contribuições associativas pela GM (conta contábil: 111020 - BCO. ITAÚ S/A C/ MOVIMENTO) foi possível se determinar que em 2011 87,35% dos valores de contribuição associativa foram destinados a aportes em previdência privada, e em 2012, 86,43% (a demonstração dos valores depositados pela GM na conta corrente da ABRAC e dos valores de aportes em previdência privada encontram-se nas planilhas Conta contábil da cc com os vai

rec. GM 2011 e Conta contábil da cc com os val. rec. GM 2012 — arquivos não pagináveis fls. 3.432 e 3.433 do e-processo).

3.6. A ABRAC, em assembleia geral extraordinária do dia 10/03/2006, alterou seu estatuto e previu a seguinte finalidade da associação (inciso XI do art. 40 do estatuto): "XI — instituir ou ser averbadora de Plano de Benefício Livre, por intermédio de companhia de companhia seguradora idônea e previamente selecionada, com a finalidade de canalizar recursos em benefício das suas Associadas, via participantes ativos no capital social das concessionárias por estas nominalmente indicados, para movimentação na forma prevista contratualmente e em conformidade com a legislação em vigor".

3.7. A concessionária em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal informou que não existe plano de previdência complementar privada na Absoluta (resposta à intimação — fls. 8 a 29). No TIF 01 (fls. 220 a 224) foi requerido que a Absoluta explicasse os aportes em previdência privada em nome dos sócios da concessionária em um contrato entre a Absoluta e o HSBC, com a interveniência da ABRAC. Na mesma intimação foi enviado a planilha Abrac Absoluta com os valores de aportes em previdência privada aos sócios da concessionária (arquivo não paginável — fls. 229). Em resposta ao TIF 01, a concessionária prestou os esclarecimentos (reposta ao TIF 01 07 10 2014, fls. 230 a 265) sobre a previdência privada nos itens 25 a 30 da resposta.

Informou que pelo contrato há dois tipos de beneficiários, do grupo I com os sócios, e do grupo II dos funcionários em que para serem elegíveis a um benefício deveriam cumprir certos requisitos.

3.8. No entanto, como o plano previdenciário é um PGBL (Plano Gerador de Benefício Live), necessário se constituir uma reserva financeira para se conceder e pagar um benefício futuro previdenciário aos elegíveis do grupo II, condição que não acontece (não há qualquer aporte de valores a um fundo para um benefício futuro do grupo II), só existindo aportes para o fundo do grupo I.

3.9. Como se pode inferir, a previdência privada foi constituída e idealizada pela ABRAC para beneficiar os sócios das concessionárias e/ou as pessoas por eles indicadas. No caso da Absoluta, a previdência privada visa a um benefício previdenciário futuro aos sócios da concessionária, e não há qualquer reserva financeira para beneficiar aos funcionários da empresa, sendo, portanto, não extensível aos mesmos. [...]

5. DO FATO GERADOR

5.1. De posse dos documentos apresentados, em conjunto com as informações obtidas junta à ABRAC, foi constatado que foi criada uma previdência privada aos sócios da Absoluta e que os aportes em previdência privada não integraram a remuneração desses sócios conforme disposto no art. 358 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999).

5.2. Conforme art. 358 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999): [...]

6. Da Apuração do Crédito

6.1. Diante dos fatos relatados, concluímos que o contribuinte deixou de reter e recolher o imposto de renda incidente sobre os pagamentos das contribuições extraordinárias para o plano de previdência privada.

6.1.1. Por tratar-se de rendimentos sujeitos ao ajuste na declaração de rendimentos dos beneficiários, a retenção constitui mera antecipação do imposto de renda devido, afastando a possibilidade de sua exigência na fonte pagadora depois de ultrapassado o prazo de entrega, pelo beneficiário, da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) sem a respectiva retenção na fonte.

6.1.2. Sendo assim, essa fiscalização limitar-se-á ao lançamento da multa e dos juros lançados isoladamente, não alcançando o imposto cuja retenção e recolhimento deixou de ser antecipado pela fonte pagadora.

6.1.3. A incidência do imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos do trabalho não assalariado está disciplinada no art. 628 do RIR/99 [...]

6.1.4. Nos termos do art. 620 do RIR/99, tais rendimentos estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, mediante a aplicação de alíquotas progressivas, previstas no art. 1º da lei nº 11.119/2007, com as alterações da Lei nº 11.945, de 2009 e da Lei nº 12.469, de 2011) [...]

V - para o ano-calendário de 2011: (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)

Tabela Progressiva Mensal [...]

VI - para o ano-calendário de 2012: (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)

Tabela Progressiva Mensal [...]

6.1.5. Nos termos dos artigos 717, 722 e 843 do RIR/99 e do Parecer Normativo Cosit nº 1 de 24/09/2002, a pessoa jurídica é responsável pela retenção do IRRF quando do pagamento ao beneficiário, sendo cabível somente a exigência da multa de ofício e dos juros de mora isolados, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual.

Responsabilidade da Fonte

"Art. 717. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, arts. 99 e 100, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 79, § 12)."

Responsabilidade da Fonte no Caso de não Retenção

"Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103).

Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 957, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste."

Auto de infração sem Tributo

"Art. 843. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente (Lei nº 9.430, de 1996, art. 43).

Parecer Normativo Cosit nº 1 de 24/09/2002

"IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual".

"IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. PENALIDADE.

"Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da 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, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora".

"Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até 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; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação". [...]

Consta no Acórdão da 1ª Turma DRJ/POA/RS nº 10-58.321, de 22.03.2017, e-fls. 4035-4049, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Restou claro nos autos que os aportes nas contas de previdência privada complementar dos diretores da Absoluta foram realizados com recursos do

próprio contribuinte, obtidos como um “prêmio” pelo volume de compras de carros zero quilômetro efetuados junto à General Motors, conforme seus esclarecimentos e do que se extrai do Contrato de Adesão ao Plano Gerador de Benefício Livre firmado com o HSBC Vida e Previdência (Brasil) S.A.

O Contrato de Adesão ao Plano Gerador de Benefício Livre, celebrado entre a Absoluta (denominada “Instituidora”) e o HSBC Vida e Previdência (Brasil) S.A., tendo como Interviente-anuente a Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet - ABRAC, teve o objetivo de instituir um Plano Coletivo de Previdência Privada em benefício dos participantes subscritores e seria disponibilizado para a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, subdividindo os participantes subscritores em dois grupos: Grupo I - pessoas físicas com participação no capital social ou sócio cotista na Instituidora e Grupo II - todos os funcionários da Instituidora que não são integrantes do Grupo I.

Porém, tal plano beneficiou unicamente seus dois sócios administradores, Ney Roberto [...] - CPF [...] e Reinaldo José [...] - CPF [...] (integrantes do grupo I), já que não houve indicados ou qualquer aporte de valores aos integrantes do Grupo II (funcionários).

Segundo a Constituição Federal, § 2º do art. 202, as contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos fixados em lei, conforme abaixo:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (destacou-se)

O dispositivo constitucional acima transcrito deixa claro que as isenções das contribuições do empregador para os planos de previdência privada dependem da observância de limites estabelecidos em lei.

Em relação às contribuições sociais previdenciárias, a Lei nº 8.212, de 1991, estabeleceu que os valores relativos a contribuições pagas por pessoa jurídica a programa de previdência complementar de seus empregados e dirigentes

somente não integrarão o salário-de-contribuição do beneficiário, caso o citado programa esteja disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes:

Lei nº 8.212, de 1991 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 do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (...)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

É preciso que a empresa proporcione a todos os seus empregados e dirigentes um plano de previdência complementar que lhes seja facultado aderir, para que possa usufruir a isenção de contribuições sociais previdenciárias. Embora exista previsão contratual para a inclusão dos empregados, nenhum deles foi beneficiado com aportes realizados pelo contribuinte, o que equivale a não estender a eles os benefícios do plano. Não o fazendo, as parcelas pagas pela empresa, correspondentes aos benefícios pagos apenas aos seus dirigentes, ficam fora do alcance da isenção e devem sofrer a incidência das contribuições sociais previdenciárias.

O art. 358 do Regulamento do Imposto de Renda (que tem na Lei nº 8.383, de 1991, e na Lei nº 8.981, de 1995, sua matriz legal), segue a mesma linha em relação ao imposto de renda, estipulando o seguinte:

Art. 358. Integrarão a remuneração dos beneficiários (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74):

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica; b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente; II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagas diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa; b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados; c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros; d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no inciso I.

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes, observado o disposto no art. 622 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 1º).

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, observado o disposto no art. 675 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

Há de se observar que o disposto no inc. II, acima transcrito, é exemplificativo e não impede que outros pagamentos sejam considerados como remuneração indireta.

Para gozo do benefício da isenção, o pagamento do benefício deve estar disponível para a totalidade dos empregados ou diretores da pessoa jurídica, o que não é o caso dos aportes para o plano de previdência tratado nos autos, que, embora havendo previsão contratual para benefício dos empregados da Absoluta, para este grupo não foi efetuado nenhum aporte, nem foi indicado qualquer outro beneficiário.

Nessa mesma linha deve ser o entendimento em relação aos rendimentos da pessoa física. A isenção prevista no art. 39, inc. XI do RIR/99 atinge aqueles pagamentos que preencheram os requisitos para as isenções previdenciárias e de imposto de renda na pessoa jurídica empregadora. Isto é: se o pagamento preencheu os requisitos para a isenção das contribuições previdenciárias, preencheu os requisitos para a isenção do imposto de renda na fonte, também preenche os requisitos para a isenção do imposto de renda na declaração da pessoa física beneficiária.

Por outro lado, restando configurado que os pagamentos correspondem a remuneração indireta dos sócios, estes devem incluir tais rendimentos na sua declaração (art. 722 do RIR/99), ficando a fonte pagadora sujeita à multa isolada pelo pagamento do tributo fora do prazo legal de vencimento (incluído na declaração de ajuste do beneficiário), pois o IRRF deve ser recolhido até o último dia útil do primeiro decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores (art. 70, I, d, da Lei n. 11.196, de 2005).

Diante da falta de retenção do imposto de renda na fonte, a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 9º, penaliza o contribuinte com a multa prevista no inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Esse "atraso" no recolhimento do imposto de renda também enseja a cobrança dos juros pela mora, conforme previsto no § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. O art. 43 desta Lei autoriza a exigência unicamente dos juros de mora.

O contribuinte alega que a multa não seria devida, pois não lhe caberia o dever de realizar a retenção do imposto de renda na fonte sobre os valores aportados, porque ao efetivar o pagamento dos veículos adquiridos junto à General Motors, faz o pagamento do valor da própria aquisição e daquele devido por ela, enquanto concessionária, a título de contribuição associativa, sendo que a General Motors repassa os valores pagos a título de contribuição associativa para a conta corrente da ABRAC e esta transfere os valores relativos aos aportes para a previdência privada para o HSBC, sem que tenha ciência de quanto será destinado à previdência privada.

Não procede a alegação, pois a sistemática de funcionamento do debatido plano de previdência não deixa dúvida sobre a responsabilidade pelos aportes. Ao tecer o argumento o próprio contribuinte afirma que faz o pagamento para a GM do valor do veículo e do valor da contribuição associativa. A cláusula Segunda, letra "a", do Contrato de Adesão ao Plano Gerador de Benefício Livre deixa claro que as contribuições voluntárias ao plano são efetuadas pela instituidora.

Atendendo intimação da Receita Federal, a ABRAC (fls. 3379/3380) esclareceu que os valores das contribuições associativas e dos aportes individuais de cada concessionária são arrecadados pela GMB no momento em que a concessionária faz os pagamentos dos veículos que comprou e exemplifica: se o veículo zero km teria preço cobrado pela GMB de R\$ 20.000,00, a concessionária faria um pagamento de R\$ 20.028,00, sendo o valor do veículo mais R\$ 26,00 de contribuição ao plano e R\$ 2,00 de contribuição à ABRAC.

Como visto, ficou claro que os aportes são realizados pelo contribuinte, suas alegações confirmam isso, portanto é sua a responsabilidade pela retenção do imposto de renda na fonte, conforme estipula o art. 717 do RIR/99, que atribui à fonte pagadora a responsabilidade pela retenção do imposto de renda na fonte.

Por tudo o que foi até aqui tratado, não são críveis as alegações do contribuinte de que não possuía o controle de quanto do valor pago a título de contribuição associativa revertia para o plano e quanto custeava as demais despesas e que, por conta disso, continuava realizando os pagamentos como se fosse contribuição associativa e que lhe cabiam os registros contábeis espelhando esses pagamentos, pois era isso que pagava e assim o fez. Na pior das hipóteses, bastava uma consulta à ABRAC que esta informaria os valores, tanto que forneceu para a fiscalização os valores mensais e individuais de cada participante do plano.

Além do mais, ao atender a intimação contida no Termo de Início do Procedimento Fiscal para a apresentação dos documentos relativos ao Plano de Previdência Privada, afirmou textualmente que não existe Plano de Previdência Complementar/Privada (fls. 08).

Assim sendo, o Acórdão da 1ª Turma DRJ/POA/RS nº 10-58.321, de 22.03.2017, e-fls. 4035-4049, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

O Contrato de Adesão ao Plano Gerador de Benefício Livre celebrado entre a Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda./Instituidora” e o HSBC Vida e Previdência (Brasil) S/A, tem como Interveniente/Anuente a Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet – ABRAC. O escopo da avença é instituir um Plano Coletivo de Previdência Privada em benefício dos participantes subscritores e seria disponibilizado para a totalidade dos sócios gerentes (grupo I) e dos funcionários (Grupo II) da Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda. Nesse sentido os subscritores participantes estavam divididos em dois grupos: (a) Grupo I - pessoas físicas com participação no capital social ou sócio cotista da Instituidora; e (b) Grupo II - funcionários da Instituidora.

Este Plano Gerador de Benefício Livre beneficiou unicamente os dois sócios administradores da Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda., integrantes do Grupo I - pessoas físicas com participação no capital social ou sócio cotista da Instituidora, Ney Roberto [...] e Reinaldo José [...]. Esclareça-se que não houve qualquer aporte de valores para os integrantes do Grupo II - funcionários da Instituidora.

O Contrato de Adesão ao Plano Gerador de Benefício Livre celebrado entre a Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda./Instituidora” e o HSBC Vida e Previdência (Brasil) S/A, tendo como Interveniente/Anuente a Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet – ABRAC não foi desconsiderado de ofício, já que não consta no enquadramento legal do Auto de Infração o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Embora a Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, regulamente o regime de previdência complementar, a constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, e-fls. 3472-3487, tem como enquadramento legal a legislação tributária, em especial o art. 843 e art. 953 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, bem como o art. 9º da Lei nº 10.426, de 16 de julho de 2020, com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

O inciso VIII do art. 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, determina que “não entrarão no cômputo do rendimento bruto” “as contribuições pagas pelos empregadores relativas a programas de previdência privada em favor de seus empregados e dirigentes”. No presente caso o plano as contribuições voluntárias ao plano de previdência privada são efetuadas pela Interveniente/Anuente - Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet – ABRAC, e não pela Instituidora/Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda. A Recorrente registra contabilmente todos os pagamentos como contribuição associativa para Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet – ABRAC. O correto é que as contribuições voluntárias ao plano de previdência privada destinadas unicamente aos sócios são efetuadas pela Interveniente/Anuente - Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet – ABRAC, retirando-se da contribuição associativa da concessionária Instituidora/Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda. Nesse sentido, não se aplica ao presente caso os critérios previstos no inciso VIII do art. 6º da Lei nº 7.713, de 22 de

dezembro de 1988. Assim, estes pagamentos correspondem a remuneração indireta dos sócios administradores da Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda, únicos beneficiários do plano de previdência privada, que devem oferecê-los à tributação na declaração de ajuste anual.

O entendimento constante no Parecer Normativo CST nº 121, de 31 de agosto de 1973, não pode ser aplicado ao presente caso, pois este ato encontra-se expressamente revogado pelo Ato Declaratório Executivo RFB nº 04, de 05 de agosto de 2014.

No presente caso a Recorrente, como fonte pagadora e terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, por expressa determinação legal, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário (art. 45, art. 121 e art. 128 do Código Tributário Nacional).

Os pagamentos destinados ao Plano Gerador de Benefício Livre têm natureza jurídica de remuneração indireta dos sócios administradores da Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda, únicos beneficiários do plano de previdência privada, que devem oferecê-los à tributação na declaração de ajuste anual. Assim, em virtude da falta da retenção e do efetivo recolhimento IRRF pela Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda deve ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente a multa de ofício proporcional e a juros de mora, isoladamente, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. A “escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977). O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo fático-probatório de suas alegações. Porém, as supostas divergências não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural. A proposição da Recorrente, por conseguinte, não pode ser sancionada.

Juros de Mora

A Recorrente discorda a incidência de juros de mora.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prescreve:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente. [...]

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, [...]

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

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).

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, e se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 3457-3468, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

5.6. Juros de mora isolados:

5.6.1. O lançamento de ofício relativo aos juros de mora foi calculado conforme determina o caput e §1º do art. 953 do RIR/99:

"Art. 953. Em relação a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1995, os créditos tributários da União não pagos até a data do vencimento serão acrescidos de juros de mora equivalentes à variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do

prazo até o mês anterior ao do pagamento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 84, inciso I, e § 1º, Lei nº 9.065, de 1995, art. 13, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º).

§ 1º No mês em que o débito for pago, os juros de mora serão de um por cento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 84, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º)."

5.6.2. Os recolhimentos de IRRF serão efetuados conforme disposto no art. 70, inciso I, "d" da Lei nº 11.196/2005, com redação dada pela MP nº 447, de 14/11/2008 e Lei nº 11.933, de 28/04/2009.

5.6.3. Os juros de mora foram calculados através da taxa selic acumulada do primeiro dia do mês subsequente ao dia do vencimento do imposto que deveria ter sido retido na fonte, até o mês de março do ano seguinte, adicionando um por cento no mês do pagamento (abril do ano-calendário seguinte) [...]

5.7. Constam as informações de DIRFs 2011 e 2012 sobre as remunerações dos sócios Ney Roberto e Reinaldo nas fls. 3.446 a 3.462 do e-processo. Nelas se pode observar que para os dois sócios não foram declarados valores pela Absoluta ou por outra fonte pagadora de remunerações de trabalho não assalariado.

5.8. Os valores de contribuições para a previdência privada aos sócios e o cálculo do ir fonte e dos juros constam na planilha de cálculo IR fonte. [...]

Consta no Acórdão da 1ª Turma DRJ/POA/RS nº 10-58.321, de 22.03.2017, e-fls. 4035-4049, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Esse "atraso" no recolhimento do imposto de renda também enseja a cobrança dos juros pela mora, conforme previsto no § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. O art. 43 desta Lei autoriza a exigência unicamente dos juros de mora.

Assim sendo, o Acórdão da 1ª Turma DRJ/POA/RS nº 10-58.321, de 22.03.2017, e-fls. 4035-4049, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

A autoridade lançadora reuniu evidências consistentes e convergentes acerca da conduta ilícita da Recorrente pela falta da retenção e do efetivo recolhimento IRRF tampouco declaração em DIRF, o que enseja a incidência isolada de juros de mora. A Recorrente registra contabilmente todos os pagamentos como contribuição associativa para Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet – ABRAC. O correto é que as contribuições voluntárias ao plano de previdência privada destinadas unicamente aos sócios são efetuadas pela Interveniente/Anuente - Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet – ABRAC, retirando-se da contribuição associativa da concessionária Instituidora/Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda. Por conseguinte, não cabe razão à Recorrente.

Multa de Ofício Proporcional Qualificada

A Recorrente discorda da aplicação da multa de ofício proporcional qualificada.

O Código Tributário Nacional prescreve:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, determina:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

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 majorado 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, e passará a ser de: [...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

A Lei nº Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, determina:

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.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 3457-3468, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

5.2. Multa de ofício isolada:

5.2.1. Dispõe o art. 9º, da Lei nº 10.426/2002, combinado como art. 44 da Lei nº 9.430/96:

Lei 10.426/2002

"Art. 92 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 2007)

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 9.430/96 "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 1 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)" 5.3. Conforme o art. 71 da Lei nº 4.502/1964, sonegação é:

" 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;" 5.4. A concessionária possui uma previdência privada que beneficia somente aos sócios da empresa, e não consta na contabilidade qualquer lançamento contábil referente à previdência privada. Os valores de aporte na previdência privada proveem da contribuição associativa à ABRAC, fazendo que o fisco não tome conhecimento da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, sendo, portanto, uma sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

5.5. A multa de ofício aplicada na presente autuação de 150% está prevista no inciso I e § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, bem como o art. 71 da Lei nº 4.502/1964:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

1 - 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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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)"

A obrigação tributária em sentido amplo inclui o tributo e a penalidade pecuniária. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária pelo simples fato da sua inobservância (art. 113 do Código Tributário Nacional). Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade pecuniária procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação tributária principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo. Nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional o tributo não é sanção por ato ilícito e assim o tributo e a penalidade pecuniária tributária têm natureza de jurídica de obrigação tributária. Diferentemente é o princípio de que nenhuma pena passará da pessoa do condenado que se aplica ao autor de crime a partir da comprovação do fato típico e antijurídico e da autoria (inciso XLV do art. 5º da Constituição Federal).

Da obrigação tributária decorre o dever de colaboração do sujeito passivo de prestar as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades (art. 197 do Código Tributário Nacional - CTN). O sujeito passivo tem obrigação de exibir e conservar "os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados", ficando submetido à averiguação de livros e documentos da sua escrituração em decorrência de seu dever de colaboração até que se opere a decadência ou que ocorra a prescrição (art. 195 do Código Tributário Nacional - CTN).

Trata-se de responsabilidade objetiva do agente por infrações fiscais que independe da intenção do agente, em face da qual inexistente mitigação, ressalvando disposições em contrário da legislação de regência (art. 112, art. 136 e art. 137 e do Código Tributário Nacional). No lançamento de ofício está afastada a aplicação da multa de mora que pressupõe o pagamento espontâneo e fora do prazo legal do tributo antes do início de qualquer procedimento fiscal em relação à matéria e ao período tratado nos autos (art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Consta no Acórdão da 1ª Turma DRJ/POA/RS nº 10-58.321, de 22.03.2017, e-fls. 4035-4049, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Para o agravamento da multa de ofício deve estar presente o dolo na conduta do contribuinte, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir presente em todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964 (arts. 71, 72 e 73), ou seja, a vontade de praticar a conduta para a subsequente obtenção do resultado.

O dolo do contribuinte restou evidente em três momentos: (1) quando, em conjunto com a ABRAC, implementou um plano de previdência complementar para beneficiar unicamente seus sócios, num mecanismo para fugir da tributação que incidiria sobre uma remuneração indireta; (2) quando declarou ao fisco que não possuía Plano de Previdência Complementar Privada, e (3) ao contabilizar todos os pagamentos como contribuição associativa para ABRAC, numa tentativa consciente de esconder do fisco o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza ou circunstâncias materiais, situação definida no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, como sonegação fiscal. Tanto que a autoridade fiscal somente tomou conhecimentos dos fatos em razão da diligência realizada junto à Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet, situação que justifica a duplicação da multa, conforme previsto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto ao caráter confiscatório da referida multa, registra-se que não é de competência do julgador administrativo decidir sobre questões de ordem constitucional, sabidamente de competência do Poder Judiciário. Os órgãos administrativos de julgamento estão obrigados a cumprir até mesmo os atos normativos expedidos pelos órgãos superiores, conforme determina a Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, que disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. No seu art. 7º, inc. V, dispõe que é dever do julgador observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos.

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, imposta pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

A matéria encontra-se sumulada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme abaixo:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim sendo, o Acórdão da 1ª Turma DRJ/POA/RS nº 10-58.321, de 22.03.2017, e-fls. 4035-4049, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

A autoridade lançadora reuniu evidências consistentes e convergentes acerca da conduta ilícita dolosa da Recorrente pela falta da retenção e do efetivo recolhimento IRRF

tampouco declaração em DIRF, o que enseja a aplicação isolada da multa de ofício proporcional qualificada. A Recorrente registra contabilmente todos os pagamentos como contribuição associativa para Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet – ABRAC. O correto é que as contribuições voluntárias ao plano de previdência privada destinadas unicamente aos sócios são efetuadas pela Interveniente/Anuente - Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet – ABRAC, retirando-se da contribuição associativa da concessionária Instituidora/Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada 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. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Por conseguinte, cabe reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Sujeição Passiva Solidária

A Recorrente discorda da imputação da sujeição passiva solidária.

O Código Tributário Nacional prevê:

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

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

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

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

O responsável, embora não se revista da condição de contribuinte, guarda relação jurídica indireta decorrente de expressa disposição legal secundária dada a vinculação ao fato gerador da respectiva obrigação.

O Código Tributário Nacional prevê:

Art. 124. São solidariamente obrigadas: [...]

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

Cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 71

Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula 130

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Súmula CARF nº 172

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O Código Tributário Nacional estabelece as regras matrizes de responsabilidade tributária e as suas diretrizes. “A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios”. A obrigação de responder pela ocorrência do fato gerador é originalmente do contribuinte. A responsabilidade tributária tem estrutura própria e parte de um pressuposto de fato específico. A relação jurídica que envolve terceiro “em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte” facilita a arrecadação e assegura o crédito tributário “na condição de garante da Fazenda” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562.276/PR, Tema 13).

A responsabilidade de terceiro decorre de norma especial e “evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela”. Este terceiro pode ser responsabilizado na hipótese prevista “na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte” que produz dano ao interesse da Fazenda Pública. A previsão legal de solidariedade entre devedores “pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente”. Desse modo, “o pagamento efetuado por um aproveite aos demais”, “a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns” e “a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562.276/PR, Tema 13).

Inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN)

“São solidariamente obrigadas” “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional).

Embora a expressão interesse comum configure-se um conceito indeterminado, é importante proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a razão de ser do referido dispositivo legal. Tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal significa dizer que “as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible” (Recurso Especial nº 884845/SC).

Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas sociedades empresárias coligadas, “é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador” (Recurso Especial nº 834044/RS).

Esta responsabilidade tributária solidária a “decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou”. “A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte”. “Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial” à Fazenda Pública dele advindo (Parecer Normativo Cosit nº 4, de 10 de dezembro de 2018).

Lançamento de Ofício

Está registrado no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 3457-3468, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

4. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

4.1. A Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet — ABRAC, CNPJ 48.255.731/0001-04, possui como uma de suas finalidades em seu estatuto o seguinte (inciso XI do art. 40 do estatuto): “XI — instituir ou ser averbadora de Plano de Benefício Livre, por intermédio de companhia de companhia seguradora idônea e previamente selecionada, com a finalidade de canalizar recursos em benefício das suas Associadas, via participantes ativos no capital social das concessionárias por estas nominalmente indicados, para movimentação na forma prevista contratualmente e em conformidade com a legislação em vigor”.

4.2. No documento do e-processo Manual do Participante do plano de prev. ABRAC (fls. 3.398 a 3.414, obtido na diligência fiscal na ABRAC), consta que a ABRAC é a arrecadadora/interveniente-anuente dos valores do Grupo 1 (isto é, os donos de concessionária e as pessoas por eles indicados como beneficiários), e

que a mesma estabeleceu convênio comercial e de cobrança com o HSBC, administrador do plano.

4.3. A contribuição para a previdência privada (aportes) está sendo efetuado pela ABRAC, retirando-se da contribuição associativa das concessionárias. A contribuição associativa para a ABRAC é depositada pela GM em conta corrente da associação, e essa contribuição é determinada pela quantidade de veículos novos da GM vendidos. (art. 51 do estatuto da ABRAC, estatuto nas folhas 3.386 a 3.393). Através da conta contábil relativo à conta corrente bancária da ABRAC em que são depositadas contribuições associativas pela GM (conta contábil: 111020 - BCO. ITAÚ S/A C/ MOVIMENTO) foi possível se determinar que em 2011 87,35% dos valores de contribuição associativa foram destinados a aportes em previdência privada, e em 2012, 86,43% (a demonstração dos valores depositados pela GM na conta corrente da ABRAC e dos valores de aportes em previdência privada encontram-se nas planilhas Conta contábil da cc com os vai rec. GM 2011 e Conta contábil da cc com os val. rec. GM 2012 - arquivos não pagináveis fls. 3.432 e 3.433 do e-processo). Conforme § 40 do art. 51 do estatuto da ABRAC, cabe à GM efetuar retenção das contribuições associativas e depositar esses valores na conta da ABRAC.

4.4. A Absoluta ressarcir a GM referente às contribuições associativas através de lançamentos bancários para a conta da GM. Tais lançamentos bancários são registrados contabilmente na conta contábil 112103001 - GMB - CONTA CORRENTE (conta de passivo) em contrapartida da conta-- contábil 511301015 - PUBLICAÇÕES, ASSINATURAS E ASSOCIAÇÕES (conta de despesa).

4.5. Pelo exposto acima, e pelos documentos e explicações apresentados pela concessionária, bem como os documentos obtidos em diligência fiscal na ABRAC (mpf 0819000-2013-03878) fica evidente o interesse comum da Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet nas situações da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária sobre contribuições para previdência complementar aberta em Plano Gerador de Benefício Livre - PGBL, pois tal previdência privada foi idealizada e consta como finalidade da ABRAC, e as contribuições ao respectivo plano de previdência estão sendo vertidas da contribuição associativa para a ABRAC. A ABRAC recebe as contribuições associativas da GM, e grande parte dos valores da contribuição associativa são aportadas nos planos de previdência privada. Tais planos da previdência Privada têm a ABRAC como interveniente anuente dos contratos, e somente os beneficiários do grupo I (que são os donos das concessionárias e/ou as pessoas por eles indicados) estão recebendo contribuições para formação de uma reserva financeira para um benefício futuro.

4.6. Conforme inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Na presente autuação, a Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet apresenta esses interesses

comuns, e, portanto, é solidária passiva do presente débito de contribuição previdenciária sobre aportes em previdência privada efetuados aos sócios da Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda.

Consta no Acórdão da 1ª Turma DRJ/POA/RS nº 10-58.321, de 22.03.2017, e-fls. 4035-4049, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

A Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet - ABRAC, na qualidade de sujeito passivo solidário do crédito tributário, alega ser inaplicável o inc. I do art. 124 do Código Tributário Nacional, dada a sua ausência de participação nos atos que fundamentaram a solidariedade.

Embora a lei instituidora de cada tributo defina sempre quem deve figurar no pólo passivo da obrigação tributária, o Código Tributário Nacional estatui a possibilidade de alcançar aqueles que, embora não incluídos expressamente no rol dos obrigados a arcar com o tributo ou contribuição, tenham interesse comum na situação em que constitua o fato gerador da obrigação tributária ou os praticam atos ou negócios com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto (arts. 124 e 135 do CTN).

O interesse da ABRAC na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária tratada nos autos restou evidente, pois a idealização, a operacionalização e contratação do plano de previdência foram por ela capitaneadas, fatos que restaram claros pelos documentos acostados aos autos e pela própria impugnação apresentada pela Associação.

Esse plano de previdência foi criado para beneficiar unicamente os sócios das concessionárias GM, que indiretamente são os próprios sócios da ABRAC, num mecanismo para fugir da tributação que incidiria sobre a remuneração indireta, caso o plano não atingisse todos os funcionários das concessionárias.

É neste ponto que resta configurado seu vínculo com o fato gerador da obrigação tributária. A participação efetiva na idealização e operacionalização de um mecanismo doloso de economia tributária.

Apenas a título de exemplo, o Estatuto Social da ABRAC, em seu artigo 4º trata das finalidades da Associação, dentre elas a instituição o plano de previdência complementar, observe-se:

XI - instituir ou ser averbadora de Plano de Benefício Livre, por intermédio de companhia seguradora idônea e previamente selecionada, com a finalidade de canalizar recursos em benefício das suas Associadas, via participantes ativos no capital social das concessionárias por estas nominalmente indicados, para movimentação na forma prevista contratualmente e em conformidade com a legislação em vigor.

Segundo o Manual do Participante do Plano de Previdência (fls. 3.398/3.414) que a Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet - ABRAC é a arrecadadora/interveniente-anuente dos valores do Grupo I, do qual participam os donos de concessionárias e as pessoas por eles indicadas.

O próprio Contrato de Adesão firmado pela Absoluta com o HSBC Vida e Previdência registra a ABRAC como interveniente-anuente no contrato.

Os aportes dos valores destinados ao plano de previdência complementar são efetuados por intermédio da ABRAC, que repassa os valores para essa finalidade, recebidos juntamente com a contribuição associativa das concessionárias.

Portanto, resta comprovado o interesse comum nas situações da ocorrência do fato gerador do imposto de renda retido na fonte, o que justifica a manutenção da ABRAC no polo passivo da obrigação tributária.

Quanto à alegação de que a responsabilidade solidária não alcançaria a multa agravada pelo princípio da pessoalidade da pena, conforme disposto no artigo 5º, inciso XLV, da Constituição Federal, registre-se que a responsabilidade solidária de que trata o artigo 124, I, engloba a totalidade dos créditos tributários, ou seja, obrigação principal, juros e multa.

Assim sendo, o Acórdão da 1ª Turma DRJ/POA/RS nº 10-58.321, de 22.03.2017, e fls. 4035-4049, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

O Contrato de Adesão ao Plano Gerador de Benefício Livre firmado pela Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda. com o HSBC Vida e Previdência (Brasil) S/A registra a Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet - ABRAC como Interveniente/Anuente no documento de avença.

Os aportes dos valores destinados ao plano de previdência complementar são efetuados por intermédio da Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet - ABRAC que repassa os valores para essa finalidade, recebidos juntamente com a contribuição associativa da Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda. O interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal da Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet - ABRAC resta caracterizado, uma vez que procedeu à idealização, a operacionalização e contratação do plano de previdência conforme acervo probatório produzidos no presente processo.

A falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração. Pela falta de retenção e recolhimento de IRRF e declaração em DIRF referente aos aportes dos valores destinados ao plano de previdência complementar exige-se os juros de mora isoladamente e a multa de ofício proporcional qualificada isoladamente após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual. A Recorrente registra contabilmente todos os pagamentos como contribuição associativa para Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet – ABRAC. O correto é que as contribuições voluntárias ao plano de previdência privada

destinadas unicamente aos sócios são efetuadas pela Interveniente/Anuente - Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet – ABRAC, retirando-se da contribuição associativa da concessionária Instituidora/Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda.

Neste sentido, é considerada responsável tributário a Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet - ABRAC, nos termos do inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional. São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas expressamente designadas por lei, seja ordinária, seja complementar. Logo não cabe razão à Recorrente.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “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” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravado em Recurso Especial nº 2554882/SP).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no

ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em conhecer dos recursos voluntários, em rejeitar a preliminar suscitada e manter a sujeição passiva solidária e, no mérito, em dar-lhes provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva