



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720674/2013-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.870 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2023
Recorrente BRADESPAR S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

Encerrado o prazo para entrega da declaração de pessoa física, a responsabilidade pelo pagamento de imposto de renda não retido na fonte passa a ser do beneficiário dos rendimentos, mas cabe a aplicação da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, à fonte pagadora, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426/02, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07.

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

A não retenção ou recolhimento do IRRF incidente sobre aportes realizados em plano de previdência complementar aberto que forem caracterizados como remuneração por serviço prestado, enseja a aplicação da multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

JUROS ISOLADOS SOBRE MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

A multa isolada é um crédito tributário com exigibilidade suspensa, em razão de recurso administrativo. Os juros incidem sobre o crédito tributário constituído, de acordo com a Súmula CARF nº 105.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. NÃO COMPROVAÇÃO DO DOLO. AFASTAMENTO DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Apesar de concordar que os aportes realizados pela Recorrente no plano previdenciário não se tratavam de contribuições, mas sim de remuneração, o conjunto probatório nos autos é insuficiente para caracterizar a ocorrência de dolo, necessário para qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para reduzir a multa de ofício para o patamar de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto do relator, vencido o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo que votou por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Mirian da Costa Faccin (suplente convocada), Marcelo Oliveira, Savio Salomão de Almeida Nobrega, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Declarou-se impedida de participar a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, sendo substituída pela Conselheira suplente convocada Miriam da Costa Faccin.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado pela contribuinte BRADESPAR S.A. contra o Acórdão 07-35.315, de 31 de julho de 2014 da 3ª Turma da DRJ/FNS, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra Auto de Infração contra ela lavrado com exigência de multa isolada (R\$ 382.560,92) e juros de mora isolados (R\$ 14.155,04), totalizando R\$ 396.715,96, relativos a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2009.

O lançamento foi decorrente do entendimento da Autoridade Fiscal autuante que os aportes realizados pela contribuinte no plano de previdência por ela patrocinado, em favor de um dos seus diretores, configuravam pagamento de remuneração, sobre os quais não teria havido a retenção do IRRF.

Concomitantemente, foi lavrado Auto de Infração com exigência das contribuições sociais previdenciárias sobre os aportes realizados pela contribuinte no plano de previdência por ela patrocinado em favor de um dos seus diretores, consubstanciado no processo nº 19515.720670/2013-05.

Segundo a Autoridade Fiscal, o plano de previdência patrocinado pela contribuinte do tipo PGDL, denominado Plano II, é extensivo a todos os empregados, com cláusulas bem precisas e características próprias de planos destinados a custear situações de inatividade por aposentadoria, invalidez ou falecimento.

Contudo, havia um termo aditivo (6º Termo Aditivo), que estabelecia que apenas os empregados com função de dirigente poderiam aderir a um plano diferenciado que, no entender da autoridade fiscal, descaracterizaria a natureza previdenciária do contrato, considerando-o como pagamento de remuneração direcionado a apenas um dos seus diretores, o sr. Renato da Cruz Gomes.

Por considerar que os valores aportados no referido plano de previdência constituíam-se na verdade de remuneração, a Autoridade Fiscal entendeu que houve omissão, por parte da contribuinte, na retenção e recolhimento do IR na fonte nos aportes realizados em nome do diretor.

Não houve exigência do IRRF da contribuinte, por já ter sido ultrapassado o prazo de entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) pelo beneficiário do pagamento sem a respectiva retenção na fonte, mas tão somente da multa e dos juros lançados isoladamente,

A Autoridade Fiscal qualificou a multa de ofício por entender que a contribuinte utilizou-se indevidamente do plano de previdência privada para pagamento de remuneração ao seu diretor, e com isso evitou a incidência das contribuições previdenciárias e a exclusão do dever de retenção do imposto de renda na fonte, considerando o fato como fraude previsto no art. 72 da Lei n.º 4.502/1984.

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou impugnação, alegando a legalidade e regularidade das contribuições realizadas no âmbito de seu plano previdenciário, em especial no tocante às cláusulas inseridas pelo 6º Termo Aditivo.

Defendeu a contribuinte que os aportes realizados no plano de previdência tem natureza não-remuneratória, estariam previstos na Constituição Federal e, portanto, a não incidência tributária decorreria de imunidade constitucional.

Alegou a contribuinte que o plano de previdência em discussão está rigorosamente de acordo com a legislação previdenciária, e que a base legal apontada pela Autoridade Fiscal como fundamento para a autuação, o artigo 28, § 9º, alínea “p”, da Lei 8.212/1991, teria sido tacitamente revogada pela vigência posterior do artigo 26, §3º da Lei Complementar n.º 109/01.

Irresignou-se a contribuinte contra a qualificação da multa, por não se configurar, no presente caso, hipótese de fraude, mas tão somente de divergência na qualificação jurídica dos fatos.

A impugnação foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/FNS, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. CARACTERIZAÇÃO DE NATUREZA REMUNERATÓRIA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

Após o advento da Lei Complementar n.º 109/2001, somente no regime fechado, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que não seja caracterizado como instrumento de incentivo ao trabalho nem seja concedido a título de gratificação ou prêmio.

Integram a remuneração e se sujeitam à incidência do imposto de renda retido na fonte os aportes de contribuições a planos de previdência privada complementar, se não comprovado o caráter previdenciário destas contribuições

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com o r. acórdão, a ora Recorrente apresentou recurso voluntário (e-fls. 395-440) onde alega o seguinte:

- o Auto de Infração aqui analisado é decorrente do lançamento de ofício da contribuição previdenciária formalizado no Processo Administrativo n.º 19515.720670/2013-05, com origem no mesmo Mandado de Procedimento Fiscal n.º 08.1.90.00-2012-00653-9,

relacionado ao mesmo conteúdo fático, de modo que deve ser dado a mesma decisão tomada pela 3ª Turma Especial da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF;

- a inaplicabilidade da condição prevista na parte final da alínea “p” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 aos planos mantidos junto à entidade de previdência complementar privada aberta, em face do disposto na Lei Complementar nº 109/01, eis que no § 3º do artigo 26 prevê expressamente, quanto aos planos de previdência privada aberta, a possibilidade de que sejam instituídos em benefício de "uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador", sendo a determinação do artigo 16 de que os planos devem ser "obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores", restrita aos planos de benefícios de entidades fechadas;

- o plano de previdência complementar questionado foi devidamente aprovado pela SUSEP, suas regras estão definidas no Regulamento e Contrato — Contribuições Básicas (doc. 03 da impugnação), com previsão de contribuições e benefícios básicos aplicáveis a todos os funcionários e dirigentes (inclusive os diretores e superintendentes executivos) e contribuições e benefícios suplementares diferenciados para Diretores Estatutários e Superintendentes Executivos (6º Termo Aditivo) e estão rigorosamente de acordo com a legislação previdenciária;

- que não pode ser invocado para desqualificar os aportes realizados pela Recorrente como contribuições ao plano de previdência dos diretores o fato dos valores serem substanciais em relação aos salários dos dirigentes porque a legislação não estabelece limites de valor para as contribuições patronais e confirma seu caráter de previdência complementar. Isto porque os planos de previdência privada visam proporcionar a todos os funcionários a possibilidade de obter na inatividade vencimentos em valor próximo aos da época em que estavam na ativa, o que faz com que, para que seja atingida tal finalidade, quanto maior for a remuneração (portanto mais longe - para cima - do "teto" da previdência oficial), mais próximos a tal remuneração devem ser os aportes relativos à previdência complementar;

- em relação aos resgates, aduz que o beneficiário cumpriu todas as condições exigidas, eis que, por tratar-se de plano de previdência complementar na modalidade aberta, o caput do artigo 27 da Lei Complementar 109/01 não deixa dúvida de que ao participante é possibilitado o resgate total das contribuições vertidas ao plano. Afirmo que o resgate observou, os requisitos das circulares SUSEP nº 101/99, SUSEP nº 183/02, Circular SUSEP nº 338/07 e Resolução CNSP nº 139/05, atendendo os prazos de no mínimo 60 (sessenta) dias previstos no Regulamento e no Contrato Previdenciário firmado em 20/05/2000, bem como do prazo de carência de um ano civil completo, contado a partir do primeiro dia útil do mês de janeiro do ano subsequente ao da contribuição, em consonância com a legislação referida, fato não contestado pela Autoridade Fiscal autuante;

- não há nenhuma conduta da Recorrente que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, eis que não omitiu nem procurou omitir qualquer elemento pertinente aos pagamentos ora questionados, tendo fornecido todas as respostas, informações e documentos solicitados pela fiscalização nos vários Termos de Intimação emitidos ao longo do procedimento administrativo;

- não cabe a aplicação da multa isolada, considerando que o Parecer Normativo COSIT 01/2002 determina que "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", portanto, depois do prazo de entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física, o imposto só pode ser exigido desta e não mais da fonte pagadora;

- não é cabível a exigência dos juros isolados da Recorrente, pois sua incidência, de acordo com o artigo 61 da Lei nº 9.430/96, limita-se à hipótese de recolhimento em atraso do tributo por iniciativa do próprio sujeito passivo, o que não ocorre nos casos de não recolhimento do IRRF pela fonte pagadora, em que esta, depois de encerrado o período de apuração, não é mais sequer sujeito passivo da obrigação tributária, não lhe podendo mais ser exigido o imposto devido pelo beneficiário do pagamento;

Requeru ao final o provimento do recurso.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

Há que se esclarecer, de início, que a competência para julgamento do presente processo por esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF é fundamentada na Portaria CARF nº 146, de 12 de dezembro de 2018 c/c a Portaria CARF nº 22.564, de 20 de outubro de 2020:

Portaria CARF nº 146,

Art. 1º Estender temporariamente à 1ª (primeira) Seção de Julgamento a especialização estabelecida no artigo 3º, inciso II, do Anexo II, do RICARF, e respectivas penalidades pelo descumprimento de obrigação acessória, quando o requerente do direito creditório ou o sujeito passivo do lançamento for pessoa jurídica, inclusive quando o litígio envolver esse tributo e outras matérias que se incluam na competência das demais Seções.

§ 1º A competência atribuída à 1ª (primeira) Seção de Julgamento e à 1ª (primeira) Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais para processar e julgar os recursos de sua alçada, que versem sobre a aplicação da legislação do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) especificada no caput, aplica-se, exclusivamente, aos processos ainda não sorteados na instância.

§ 2º No caso de retorno de diligência e embargos, o processo permanecerá na Seção de origem para julgamento.

§ 3º O exame de admissibilidade dos recursos especiais pendentes ao tempo da publicação desta Portaria, relativamente aos processos que versem sobre a matéria de que trata o caput, será realizado pelo Presidente da 1ª Seção ou seu substituto.

Portaria CARF nº 22.564:

A PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, no uso da atribuição que lhe confere o art. 5º, do Anexo II, do Regimento Interno do CA R F, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, resolve:

Art. 1º Estender, temporariamente, à 2ª (segunda) Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, a competência para processar e julgar os recursos que versem sobre as matérias da 1ª (primeira) Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF constantes no Anexo Único desta Portaria.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se, exclusivamente, aos processos ainda não distribuídos às Turmas da CSRF.

Art. 2º A Portaria CARF nº 146, de 12 de dezembro de 2018, aplica-se exclusivamente aos processos já sorteados e aos que aguardam sorteio para as Turmas Ordinárias e Extraordinárias. (grifei)

Art. 3º Esta Portaria entra em vigor no dia 3 de novembro de 2020.

Passo à apreciação do Recurso Voluntário, por ser tempestivo e atender aos demais requisitos para admissibilidade.

1.Delimitação da controvérsia

As matérias encaminhadas para apreciação deste Colegiado restringem-se aos seguintes:

1 – Qual a natureza dos aportes realizados pela Recorrente no plano de previdência complementar do diretor estatutário Renato da Cruz Gomes? Tratam-se de contribuições ao plano de previdência, portanto isentos de tributação, ou trata-se de remuneração e por isso sujeitos à incidência da contribuição previdenciária patronal e do IRRF?

2 – Cabe a exigência da multa isolada e dos juros isolados pela falta de retenção do IR na fonte sobre os aportes realizados no plano de previdência do diretor estatutário, que a Autoridade Fiscal considerou como remuneração?

3 – A conduta da Recorrente pode ser caracterizado como fraude apta a atrair o disposto no art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/96 e qualificação da multa de ofício?

Vejamos então cada uma das questões.

2.Da natureza dos aportes realizados no plano de previdência complementar do diretor estatutário

O Auto de Infração analisado no presente processo teve início com a expedição do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 8.1.90.00-2012-00653, que investigou os aportes realizados pela Recorrente no plano de previdência complementar do diretor estatutário Renato da Cruz Gomes no ano-calendário 2009, que totalizou R\$ 927.420,52.

A Autoridade Fiscal considerou que os aportes realizados pela Recorrente no plano de previdência complementar do diretor estatutário Renato da Cruz Gomes eram na

verdade remuneração disfarçada, e portanto estavam sujeitos à incidência da contribuição social previdenciária e do IRRF.

Em decorrência do entendimento da Autoridade Fiscal foram lavrados, sob os mesmos fundamentos, o Auto de Infração de contribuição previdenciária (formalizada no Processo Administrativo nº 19515.720670/2013-05) e a multa e juros isolados em razão da falta de retenção do IRRF, formalizada no presente processo.

A própria Recorrente reconheceu tal situação ao pleitear que fosse conferida ao presente processo a decisão tomada pela 3ª Turma Especial da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF que julgou procedente o recurso voluntário apresentado no processo nº 19515.720670/2013-05 (destaques no original):

I - AO PRESENTE LANÇAMENTO DECORRENTE (MULTA E JUROS ISOLADOS) DEVE SER ATRIBUÍDA A MESMA SOLUÇÃO DADA PELA C. 3ª TURMA ESPECIAL DA 3ª CÂMARA DA 2ª SEÇÃO DO CARF AO PROCESSO Nº 19515.720670/2013-05 (CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA)

Como bem reportado pelo I. Relator da r. decisão recorrida, "verbis":

"O lançamento tratado nesse processo é DECORRENTE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA RELACIONADO AO MESMO CONTEÚDO FÁTICO e que segue seu curso no Processo Administrativo nº 19515.720670/2013-05. No presente processo se discute a exigibilidade do Imposto de Renda na Fonte associado aos valores depositados pela contribuinte a título de contribuição para previdência complementar e considerados pela autoridade fiscal como remuneração por prestação de serviços." (destaques nossos)

Com efeito, ambos os processos tiveram origem no mesmo Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.90.00-2012-00653-9, procedimento no qual valores de previdência privada complementar aportados pela Recorrente ao plano do Diretor estatutário Renato da Cruz Gomes em 2009, totalizando R\$ 927.420,52, foram considerados remuneração, daí resultando a exigência de contribuição previdenciária formalizada no Processo Administrativo nº 19515.720670/2013-05 e, como decorrência, a exigência de multa e juros isolados em razão da falta de retenção do IRRF formalizada no presente processo.

Assim, aplicam-se ao caso concreto as conclusões de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López, "verbis":

"Inexiste, no processo administrativo fiscal, o conceito do que seja "decorrente" ou "processo decorrente". Na prática processual, utiliza-se este conceito para designar o processo que deriva de outro processo chamado principal, ou seja, quando o seu resultado é "reflexo" do processo principal, nascido em primeiro lugar. Embora os processos possuam existência própria, o entendimento manifestado em relação ao principal estende-se aos decorrentes.

Diz-se processo principal ou matriz, em relação aos outros processos que desse dependem, aquele que contém a matéria que deverá ser apreciada

em primeiro lugar. Assim, por exemplo, se a fiscalização constata a ocorrência de omissão de receita e procede ao lançamento do imposto de renda relativo a esses valores, consequentemente, efetuará, também, lançamentos para a exigência das contribuições sociais em processos tidos por decorrentes.

*Logo, respeitando-se a fundamentação legal de cada contribuição, tem-se que o resultado do processo principal terá reflexo nos decorrentes. Assim, se o julgador decidir que, de fato, ocorreu a omissão de receita nele, igualmente terá ocorrido para os processos relativos às contribuições. **A decorrência se justifica para evitar que decisões contraditórias sejam proferidas**" (NEDER, Marcos Vinicius e MARTINEZ LOPEZ, Maria Teresa. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3 ed. São Paulo; Dialética, 2010, p. 191 — destaques nossos)*

No mesmo sentido, a **jurisprudência administrativa confirma a aplicação da decisão proferida no processo principal ao processo decorrente relativo a outros tributos, inclusive quando proferidos por órgãos julgadores diversos ou mesmo seções diversas (o que nem é o caso)**, como demonstram a título meramente exemplificativo as decisões assim ementadas:

"IPI PROCESSO DECORRENTE. Tendo a Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao julgar o processo principal, referente a Imposto de Renda, negado provimento ao recurso voluntário, o processo decorrente, referente ao IPI, que tem como razão do lançamento o mesmo fato, qual seja, a omissão de receita caracterizada por depósitos bancários não contabilizados, segue a mesma sorte, de vez que um é decorrente do outro. Recurso negado. (Acórdão nº 202-16.742 -- destaques nossos)

LANÇAMENTO DE OFÍCIO DECORRENTE. OMISSÃO DE RECEITAS. LANÇAMENTO FISCAL REFLEXO DO IRPJ. Sendo o lançamento do IPI decorrente de omissão de receita apurada em fiscalização do IRPJ, resta claro o nexo de causa e efeito existente entre os lançamentos, devendo-se dar a ambos a mesma solução. (Acórdão nº 202-19.421 — destaques nossos)

IPI OMISSÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Tratando-se de tributação reflexa decorrente de omissão de receita apurada em lançamento de IRPJ e havendo concordância com a decisão prolatada no Primeiro Conselho de Contribuintes, deverá ser adotada neste processo a mesma decisão daquele do qual decorre. Recurso voluntário negado. (Acórdão nº 201-81.351— destaques nossos)

No caso concreto, **o recurso voluntário interposto no Processo Administrativo nº 19515.720670/2013-05 referido pelo i. Relator da r. decisão recorrida, do qual o presente processo decorre e no qual a Fazenda exigiu a contribuição sobre folha de salários, foi provido pela C. 3ª Turma Especial da 3ª Câmara da 2ª Seção em decisão ainda não publicada na qual todos os supostos indícios de que o aporte efetuado pela Recorrente teria natureza salarial foram analisados pelo colegiado, que concluiu por cinco votos a um que com base em tais indícios a administração tributária jamais poderia ter qualificado como remuneração o referido aporte (doc. 01).**

Razão pela qual independentemente de qualquer outra razão por si só a decisão proferida pela C. 3ª Turma Especial da 3ª Câmara da 2ª Seção no julgamento do Processo Administrativo nº 19515.720670/2013-05 impõe o provimento do presente recurso.

Deveras, por terem como fundamento os mesmos elementos fáticos e jurídicos, a decisão nos dois processos deve ser a mesma, como defende a Recorrente.

Ocorre, contudo, que a decisão administrativa final no processo nº 19515.720670/2013-05 não ocorreu com o julgamento do recurso voluntário pela 3ª Turma Especial da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARE, decisão que lhe foi favorável. A PGFN apresentou recurso especial de divergência, que foi admitido e julgado pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em 18 de junho de 2019, que reconheceu que os aportes realizados pela Recorrente no plano de previdência complementar do diretor estatutário Renato da Cruz Gomes caracterizavam-se como remuneração, ficando sujeitos à incidência da contribuição social previdenciária.

O Acórdão 9202-007.974 da 2ª Turma da CSRF enfrentou os argumentos da trazidos pela Recorrente no presente recurso voluntário e considerou que os aportes realizados pela Recorrente configuravam remuneração. Por concordar com suas razões de decidir, transcrevo os trechos do voto pertinentes à questão tratada no presente processo.:

O apelo visa rediscutir as seguintes matérias:

- **tributação de valores correspondentes a previdência complementar em regime aberto, não disponível a todos os empregados; e**
- **natureza de gratificação, em face da ausência de regra geral para aporte de contribuições do empregador e possibilidade do beneficiário do plano efetuar resgate desvinculado de qualquer finalidade previdenciária.**

Quanto ao fato de o plano de previdência não ser extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa, a matéria não é nova neste Colegiado, tendo sido exaustivamente discutida nas sessões de 07/05/2014 e 22/02/2017, prolatando-se, respectivamente, os Acórdãos nºs 9202003.193 e 9202005.241, da lavra dos Ilustres Conselheiros Gustavo Lian Haddad (o primeiro) e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (o segundo).

Em ambas as oportunidades, acompanhei os Ilustres Relatores e, por concordar com eles, adoto os fundamentos do Acórdão nº 9202005.241, de 22/02/2017 (que inclusive se reporta ao Acórdão nº 9202003.193), que ora trago à colação como minhas razões de decidir, efetuando as necessárias adaptações ao presente caso:

"A discussão cinge-se à possibilidade de o contribuinte excluir, do salário-de-contribuição, os valores pagos a título de previdência complementar a seus funcionários, por ser este um plano de benefício de entidade aberta; essa é a linha de argumentação do paradigma.

Esta matéria já foi debatida por esta 2ª Turma da CSRF, no acórdão 9202003.19, que justamente é indicado como um dos acórdãos paradigma pela ora recorrente. Naquela oportunidade acompanhei o entendimento do então relator, Dr. Gustavo Lian Haddad, que, no voto

condutor argumentou que o advento da Lei Complementar nº 109, de 2001, dando tratamento novo e completo ao caso de planos de previdência privada abertos, teria derogado o art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, no tocante à condição de oferecimento do plano a todos os empregados e diretores para fins de exclusão de seu valor da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A seguir, para fins de ilustração, reproduzo as razões de decidir do referido acórdão 9202003.193, que na época acompanhei e que agora utilizo para fundamentar meu voto.

No mérito, a discussão nos presentes autos se refere à obrigatoriedade de se disponibilizar programa de previdência privada complementar (em regime aberto) à totalidade dos empregados e dirigentes para que tais valores não integrem o salário de contribuição e, consequentemente, não estejam sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

A fiscalização aplicou à espécie o art. 28, §9º, p, da Lei 8.212/91, segundo o qual contribuições da empresa para planos de previdência privada de seus empregados e dirigentes somente não estão sujeitas a contribuições previdenciárias se estiverem disponíveis à totalidade de seus empregados e dirigentes. In verbis:

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

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)

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;**" (Destaquei)

Referido dispositivo foi incluído na Lei 8.212/91 no âmbito das alterações promovidas pela Lei 9.528, de dezembro de 1997. Nada obstante o dispositivo acima transcrito não tenha sido expressamente revogado, a regulação da matéria foi substancialmente alterada pela Emenda Constitucional 20/1998 e pela Lei Complementar 109/2001.

Com o advento da Emenda Constitucional 20/1998, que alterou o art. 202 da Constituição Federal, a previsão de que as contribuições pagas pelo empregador a título de previdência privada para seus empregados não integram a remuneração do empregado ganhou status constitucional, in verbis:

“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. (...)

§ 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.**”(Destaquei)

A Lei Complementar 109/2001 foi aprovada para regulamentar o referido dispositivo constitucional e previu, no mesmo sentido da Constituição Federal, que as contribuições do empregador feitas a entidades de previdência privada não estão sujeitas a tributação e contribuições de qualquer natureza:

“Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes. (...)”

Art. 69. As **contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar**, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, **são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.**

§ 1º **Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza. (...)**”

(Destaquei)

Da leitura dos dispositivos acima se constata que eles não contêm a condição antes prevista no art. 28, § 9º, p, da Lei 8.212/91. Isto é, nos termos dos arts. 68 e 69 acima citados, as contribuições que o empregador faz ao plano de previdência complementar do empregado não devem ser consideradas parte de sua remuneração e, especificamente, sobre elas não devem incidir quaisquer tributos ou contribuições.

Especificamente em relação aos planos abertos de previdência complementar, como é o caso dos presentes autos (...), a Lei Complementar 109/2001 permite de forma expressa que sejam disponibilizados pelo empregador a grupos de uma ou mais categorias específicas dos seus empregados:

Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas

Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

I individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou II coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

§1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.

§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate

plano previdenciário coletivo para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.(Destaquei).

A Lei Complementar 109/2001 não apenas omitiu a condição antes prevista no art. 28, § 9º, p, da Lei 8.212/91 (isto é, estabeleceu que as contribuições do empregador a plano de previdência privada ou complementar dos empregados não devem ser consideradas como remuneração destes e não se submetem à incidência de qualquer imposto ou contribuição) como também expressamente permitiu o estabelecimento de planos de previdência complementar abertos coletivos, os quais podem ser compostos por grupos de uma ou mais categorias específicas de um mesmo empregador.

A ratio motivadora do legislador complementar parece ter sido o de estimular a poupança privada pelos vários meios possíveis, inclusive a instituição de programas pelos empregadores em benefício de categorias específicas de empregados quando se tratar de plano aberto, oferecido pelo mercado, evitando o 'engessamento' que por certo desestimularia a concessão de planos se houvesse rigidez exagerada quanto no público alvo do plano. Neste ponto, ainda que se entenda que a regulamentação do art. 202, §2º, da Constituição Federal deveria ter sido veiculada por lei formalmente ordinária, em vista do previsto na parte final do dispositivo, a conclusão seria que, nesta parte, a Lei Complementar 109/2001 atua materialmente como lei ordinária, regulando a matéria de modo diferente da regulamentação anterior da Lei 8.212/91, com as alterações da Lei 9.528/97.

A noção de que as leis complementares em sua forma também o são em sua substância ou matéria apenas e tão somente quando regulam matérias reservadas a esta espécie legislativa pela Constituição é assente na moderna doutrina e na jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal, consagrada no julgamento da ADIN 4.0715 (que tratou da COFINS de sociedades civis).

Neste caso, o plenário do E. STF entendeu que lei ordinária poderia revogar previsão de lei complementar anterior que tratava de matéria não reservada especificamente à lei complementar pela Constituição Federal já que, neste ponto a previsão contida em lei complementar tem status de lei ordinária (é materialmente lei ordinária).

Deste modo, entendo que a condição estabelecida pelo artigo 28, §9º, p, da Lei 8.212/91, isto é, a cláusula 'desde que o programa de previdência complementar, aberto ou fechado, esteja disponível à totalidade de empregados e dirigentes' para que a contribuição do empregador a plano de previdência complementar não sofra incidência de contribuição previdenciária não é aplicável aos casos de previdência privada complementar em regime aberto coletivo, uma vez que legislação

posterior (arts 68 e 69 c/c art. 26, §§2º e 3º, todos da Lei Complementar 109/2001 e transcritos acima) deixou de prever tal condição e, além disto, expressamente previu a possibilidade de o empregador contratar a previdência privada para grupos ou categorias específicas de empregados.

Por óbvio que tal faculdade não pode servir de propósito a transmutar remuneração ou prêmio em contribuição a previdência privada não tributável, aspecto que deve ser aferido considerando as circunstâncias fáticas do caso.

(...)

A meu ver, as exclusões de elegibilidade em questão se aplicam a categorias específicas de empregados, estando dentro dos limites da faculdade conferida ao empregador pelo art. 26, §3º da Lei Complementar 109/2001, não constituindo discriminação ou escolha aleatória ou subjetiva de pessoas pelo empregador que pudesse transmutar a contribuição para a previdência privada em prêmio, mas eleição de uma ou mais classes ou categorias de empregados a serem beneficiados." (grifei)

Assim, compartilho do entendimento no sentido de que o fato de o benefício não se estender à totalidade dos empregados e dirigentes, **por si só**, não pode fundamentar a desqualificação de plano de previdência privada aberta, ou seja, a não incidência de Contribuições Previdenciárias requer a inexistência de qualquer outro fundamento que desnature essas verbas.

De plano, esclareça-se que não está em discussão a possibilidade ou não de haver no mercado de previdência privada plano que possibilite as mais diversas movimentações financeiros, o que deve ser controlado pelos órgãos de regulação do mercado financeiro, e nesse passo afasta-se qualquer alegação de que normas da Susep sobrepor-se-iam às regras da tributação previdenciária. O que se está tratando no presente processo é da exclusão, da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, de valores relativos a previdência privada complementar, o que envolve o atendimento a diversos pressupostos que justificam tal benefício. Nesse passo, as características de cada plano devem, sim, ser passadas em revista, a ver se atenderiam efetivamente à finalidade da norma que exclui dita verba, sem que haja desvirtuamento que as converta em remuneração.

Nesse mesmo sentido é o Acórdão nº 2401004.776, de 09/05/2017, da lavra do Ilustre Conselheiro Cleber Alex Friess, que retratam o posicionamento desta Conselheira:

"Entretanto, quer na previdência complementar fechada ou aberta, para o fim de exclusão da base de cálculo previdenciária, nos termos dos arts. 68 e 69 da LC nº 109, de 2001, impõe-se a necessidade de identificação do caráter previdenciário do plano de benefício com o finalidade de constituição de reservas. Senão vejamos o que menciona a Constituição da República e a Lei complementar:

(...)

Como se observa, o incentivo estatal que afasta a tributação está vinculado diretamente à instituição de planos de previdência

complementar, os quais visam estimular a poupança interna, proporcionando ao trabalhador, ou a seu dependente, um determinado nível de renda futura e substitutiva/complementar da remuneração da atividade laboral, cujos benefícios previstos nos planos, via de regra, estão relacionados a ocorrência de eventos por sobrevivência, morte ou invalidez total ou permanente.

Em vista disso, os valores dos aportes feitos ao plano de previdência, denominado de contribuições, mesmo que estruturado na modalidade de contribuição variável, devem ter por objetivo a constituição de reservas, as quais uma vez investidas formarão a provisão matemática de benefícios a conceder.

Para fins fiscais, não é porque o plano de previdência privada aberta coletivo foi autorizado pelo órgão competente e foi celebrado contrato com entidade de previdência complementar regularmente constituída que a autoridade tributária está impedida de desqualificá-lo

No exercício das atividades de fiscalização tributária, continua competente o agente fiscal para verificar, tendo em conta as circunstâncias do caso concreto, se os valores não estão sendo utilizados como ferramenta de política remuneratória da empresa destinada a incentivar ou retribuir o trabalho.

É óbvio que as contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar não podem servir de propósito para converter salário, gratificação, bônus ou prêmio em parcelas não submetidas à tributação previdenciária."

Assim, a despeito das alegações trazidas em sede de Contrarrazões, cabe à Instância Especial dirimir as divergências interpretativas, inclusive quando se trata de critério para estabelecer a natureza de verbas pagas a título de previdência privada complementar, se efetivamente se confirma tal natureza, ou se tratar-se-ia de remuneração, situação em que há a incidência das Contribuições Previdenciárias.

Nesse passo, constata-se que, no presente caso, a questão de não abranger a totalidade dos empregados não foi o único óbice à exclusão do salário-de-contribuição. Conforme a autuação, ocorreu o desvirtuamento dos pagamentos, o que foi determinante para ensejar o caráter remuneratório das Contribuições destinadas pelo empregador a título de previdência complementar. Confirma-se o Termo de Verificação Fiscal de fls. 186 a 193:

"3.4. Foi verificado que o contribuinte destinou valores a título de contribuição suplementar e contribuição extra para plano de previdência privada de seu diretor Renato da Cruz Gomes. Na tabela abaixo estão detalhados esses valores, bem como valores referentes à remuneração paga no mesmo período. Observa-se que o valor destinado pela empresa, mensalmente, à previdência privada, correspondeu entre 30 a 32% da remuneração, saltando para 630% em 08/2009. Em uma análise do total do ano de 2009 temos que o valor destinado ao plano de previdência privada correspondeu a 81% da remuneração paga.

(...)

3.5. Conforme esclarecimentos prestados o Sr. Renato da Cruz Gomes está inscrito no plano suplementar que segue as regras do **6º Termo Aditivo ao Contrato de Previdência Privada firmado em 30 de julho de 1999**. Estão destacados abaixo alguns pontos desse 6º Termo Aditivo:

(...)

3.6. Em resposta a Termo de Intimação Fiscal foi informado, em relação à remuneração dos diretores, que esta é fixa, limitada ao montante global anual aprovado pela Assembléia Geral, cabendo ao Conselho de Administração deliberar quanto ao valor e periodicidade do pagamento. Ainda, anualmente, é submetida à aprovação da Assembléia de Acionistas proposta de verba para custear o Plano de Previdência Complementar Aberta destinado a seus Administradores. Anexa Ata das Assembléias Gerais Extraordinária e Ordinária realizadas cumulativamente em 29/04/2009 onde foi fixado: a) o montante global anual da remuneração dos Administradores, no valor de até R\$3.500.000,00; **b) a verba de até R\$1.000.000,00 destinada a custear Planos de Previdência Complementar Aberta dos Administradores da Sociedade.**

3.7. Conforme verificado, e de acordo com os esclarecimentos do contribuinte, **no ano calendário de 2009 ocorreram aportes por parte da empresa apenas ao plano de previdência privada do diretor Renato da Cruz Gomes, totalizando, conforme detalhado na tabela do item 3.4 acima, R\$ 927.420,52.**

(...)

3.10. Da análise do Contrato Previdenciário firmado em 20/05/2000 (Plano II) verifica-se que as regras para contribuição ao plano são perfeitamente estabelecidas: **o Participante e a Instituidora farão contribuições mensais de valor equivalente a 4% do salário de participação (salário básico mensal pago ao Participante pela Instituidora).** Já nas regras do 6º Termo Aditivo oferecido somente aos diretores estatutários, diretores técnicos e assessores da diretoria, **não existe uma regra clara**, limitando-se ao disposto nos seus itens 3.3.1 (a Instituidora fará contribuições mensais ao PGBL, individualizadas a cada participante), 3.3.1.1 (o participante que não contribuir ao PGBL não terá acesso às contribuições da Instituidora efetuadas no semestre) e 3.3.2 (**o Participante fará contribuições ao PGBL, semestralmente, no percentual de 10% do valor da gratificação semestral que lhes é atribuída pela empresa**). **Não foram verificados pagamentos de gratificação semestral por parte da empresa.** Conforme já observado no item 3.4, a empresa contribuiu ao plano de previdência privada do Sr. Renato com valor equivalente entre 30 a 32% da sua remuneração. E em 08/2009 a contribuição foi o equivalente a 630% da remuneração. Para o ano de 2009 o valor da contribuição da empresa ao plano do Sr. Renato foi o equivalente a 81% da sua remuneração.

3.11. Cabe destacar que um plano de previdência privada é uma forma de seguro contratado para garantir uma renda ao comprador ou seu

beneficiário. É um sistema que acumula recursos para garantir uma renda mensal no futuro. Trata-se de um instrumento para o qual se exige um acurado planejamento. **Assim, não se pode aceitar que um contrato não estabeleça regras claras como acontece com o 6º Termo Aditivo em relação às contribuições das partes.** A contribuição ao plano é o ponto principal do contrato. Sem contribuições não há como se sustentar um plano de previdência privada. **A empresa pode alegar que em Assembléia Geral da companhia foi fixado o montante anual destinado a custear a remuneração e o plano de previdência complementar dos diretores, porém este fato apenas reforça que na verdade foi ajustada uma remuneração variável a ser paga através desse plano de previdência privada.** Os valores de contribuição para o plano de previdência privada não está claramente estabelecido no próprio contrato desse plano, mas um montante anual é estipulado em Assembléia de acionistas. O valor é fixado para "o diretor" ficando claro que não se trata de um benefício concedido, mas pressupõe que está vinculado à atuação da pessoa. **Assim, os valores de contribuição (suplementar e extra) efetuados pela empresa ao plano de previdência privada do diretor Renato da Cruz Gomes foram considerados por esta fiscalização como uma remuneração.**

(...)

3.13. Outro ponto que apenas sustenta a tese aqui estabelecida é a questão do resgate dos valores do plano. **O Contrato Previdenciário firmado em 20/05/2000 (Plano II)** estabelece que terá direito ao resgate das contribuições vertidas ao Plano de Benefícios pelo Participante quando: o Participante se tornar inválido e permanentemente antes de ser elegível a um dos benefícios previstos; na hipótese de saída prematura do Participante do Plano de Benefícios; na hipótese de falecimento de Participante não aposentado. Já nas regras do 6º Termo Aditivo, a cláusula quarta estabelece que mediante expressa autorização da INSTITUIDORA, o Participante poderá resgatar parte ou a totalidade do saldo da Conta de Reserva do Participante PARTE INSTITUIDORA e PARTE PARTICIPANTE; e no item 4.3, que o participante poderá, por ocasião de seu desligamento, resgatar o saldo da conta de Reserva do Participante Parte Instituidora e Parte Participante.

3.14. Conforme já explanado, um plano de previdência privada é um sistema que acumula recursos para proporcionar uma renda mensal futura a seus titulares. O resgate, em se tratando de um plano de previdência privada seria um desvio da finalidade para a qual é instituída, trata-se de um saque dos recursos. **Observe que o contrato previdenciário geral, o Plano II, possui regras que colocam o resgate como última opção, enquanto que o estabelecido no contrato dos dirigentes, o 6º Termo Aditivo, o resgate pode ser efetuado mediante uma autorização da Instituidora (a empresa ora fiscalizada).** Uma regra tão simples para o resgate, como o deste 6º Termo Aditivo, não parece estar atendendo ao que seria a garantia da velhice como deve ser o princípio básico para uma empresa ofertar um benefício de previdência privada complementar.

3.15. Em consulta aos sistemas informatizados da RFB, **foi verificado na Declaração de Imposto de Renda Retido DÍRF que no ano calendário**

2011 o diretor Renato da Cruz Gomes (CPF 426.961.27700) efetuou resgate no montante de R\$ 9.768.008,37 de plano de previdência privada da empresa Bradesco Vida e Previdência SA.. Observando que o Sr. Renato continua, nesta data em 2013, no exercício do cargo de diretor da Bradespar S.A..

3.16. Do exposto conclui-se que o plano de previdência privada, nas regras estabelecidas pelo 6º Termo Aditivo, foi um mecanismo utilizado pelo contribuinte para pagamento de remuneração ao seu diretor. Com isso o contribuinte procurou evitar a incidência das contribuições previdenciárias e a exclusão do dever de retenção do imposto de renda na fonte."(grifei)

Assim, constata-se que, **independentemente da possibilidade de oferecer plano diferenciado a seus empregados, o plano oferecido pela empresa ao diretor Renato da Cruz Gomes, regido pelo 6º Termo Aditivo, continha regras que efetivamente desnaturaram o objetivo da lei, muito bem resumido nos julgados acima colacionados**, como o *de estimular a poupança privada pelos vários meios possíveis, inclusive a instituição de programas pelos empregadores em benefício de categorias específicas de empregados quando se tratar de plano aberto.*

Em síntese, eis as características que distanciam o plano oferecido ao citado diretor PGBL – Plano Suplementar, regido pelo 6º Termo Aditivo de um plano que efetivamente tenha por objetivo a previdência complementar, como era o caso do plano genérico:

-destinação de valores mensalmente, pela empresa, a título de contribuição suplementar e contribuição extra, correspondentes a 30 a 32% da remuneração, saltando para 630% em 08/2009, alcançando 81% da remuneração paga no ano, muito acima dos 4% do salário de participação, fixado para participante e instituidor, no Plano II, destinado aos demais empregados;

-em 2009, o montante global anual da remuneração dos Administradores foi no valor de até R\$ 3.500.000,00, enquanto que a verba de até R\$ 1.000.000,00 foi destinada a custear Planos de Previdência Complementar Aberta dos Administradores da Sociedade; nesse ano somente ocorreram aportes por parte da empresa ao plano do diretor em tela, no total de R\$ 927.420,52;

-ausência de regra clara para aporte da instituidora; contribuição semestral do participante, no percentual de 10% do valor de gratificação semestral cujo pagamento não ocorreu;

-enquanto que no Plano II, genérico, as regras conduzem o resgate para a última opção, no Plano Suplementar o resgate pode ser feito mediante autorização da instituidora;

-no ano calendário de 2011, o diretor em questão efetuou resgate no montante de R\$ 9.768.008,37 de plano de previdência privada da empresa Bradesco Vida e Previdência SA, embora tenha permanecido, até pelo menos 2013, no exercício do cargo de diretor da Bradespar S.A.

Em face de todas essas evidências, que indubitavelmente identificam as verbas ora tratadas como remuneração, o acórdão recorrido limita-se a asseverar que tais constatações não teriam suporte fático ou jurídico, apegando-se à ideia de

que o único óbice à exclusão do salário-de-contribuição seria o fato de tratar-se de um plano diferenciado para diretor. Cabe aqui reiterar que, a despeito dessa possibilidade, a verba continua tendo a natureza de previdência complementar e não pode ser utilizada como remuneração, como restou patente no voto acima colacionado.

Resta registrar que este Colegiado já examinou plano de previdência privada complementar de empresa do Grupo Bradesco, concluindo-se no mesmo sentido do presente voto, oportunidade em que foi prolatado o Acórdão nº 9202007.559, de 25/02/2019, da lavra da Ilustre Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieiri, que acompanhei e trago à colação:

Ementa

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. CONCEDIDA A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Integram a remuneração e se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária os aportes de contribuições a planos de previdência privada complementar, no caso de não restar comprovado o caráter previdenciário destas contribuições.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. 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."

Voto

"As demais argumentações do recurso se debruçam sobre as regras constantes dos contratos valendo destacar que três foram as razões adotadas pelo acórdão recorrido para descaracterização do plano: i) aportes da empresa de quase 100% do valor dos salários dos funcionários, ii) ausência de critérios objetivos para os aportes e iii) possibilidade de resgates ilimitados.

(...)

Assim, em que pese a argumentação recursal, da leitura feita das cláusulas contratuais e da análise do demais elementos trazidos aos autos, deve-se concluir que o PGBL Empresarial oferecido pela Contribuinte aos seus executivos não pode ser classificado como planos de previdência complementar, afinal se os aportes na prática não se destinam a garantir a concessão de um benefício futuro, não se justifica que sejam os mesmos isentos da tributação nos termos em que proposto pela norma do art. 28, §9º, 'p' da Lei nº 8.212/91." (grifei)

No mesmo sentido é o Acórdão nº 2402004.109, de 14/05/2014, da lavra do Ilustre Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, que também trata de plano de previdência complementar do Grupo Bradesco:

"PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. CONCEDIDA A TÍTULO DE GRATIFICAÇÃO OU PRÊMIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Após o advento da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que não seja caracterizado como instrumento de incentivo ao trabalho nem seja concedido a título de gratificação ou prêmio.

Integram a remuneração e se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária os aportes de contribuições a planos de previdência privada complementar, senão comprovado o caráter previdenciário destas contribuições."

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

Portanto, considero que os aportes realizados pela Recorrente no plano de previdência do diretor estatutário Renato da Cruz Gomes caracterizam-se como remuneração, ficando sujeitos à incidência do IRRF.

3.Da exigência da multa isolada e dos juros isolados pela falta de retenção do IR na fonte

A autoridade fiscal considerou que os aportes realizados no plano de previdência complementar do diretor tratavam-se de remuneração disfarçada e por isso entendeu que sobre os valores depositados deveria incidir o IRRF.

Foram exigidos da Recorrente a multa e juros isolados, por ser a responsável pela retenção, nos termos dos artigos 717 e 722 do RIR/99. Confira-se excerto do TVF:

4.1 Conforme previsto na Lei 7.713/88:

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.

4.2 Foi verificado que o contribuinte efetuou pagamento de remuneração mediante contribuição a plano de previdência privada, conforme relatado no

item 3 deste relatório. Essas contribuições a plano de previdência privada não foram considerados na base de cálculo do imposto de renda da pessoa física. Assim, a empresa deixou de reter e recolher o IRRPF sobre as referidas verbas.

4.3 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

4.4 Esta 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. Portanto, o crédito tributário está composto pelos seguintes valores:

Multa isolada pela falta de retenção do IRRPF, através da aplicação da alíquota de 75% sobre o tributo não recolhido (esta alíquota foi duplicada conforme explanado no item 5);

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 (abril de 2010).

4.5 Na tabela abaixo estão informados, mensalmente, a base de cálculo (rendimento tributável) atual, valor de educação extraído da DIRF, o IRRF, o valor total da contribuição da instituidora a plano de previdência privada, a nova base de cálculo, o novo valor de IR, e o valor do IR não retido. Todas as informações se referem ao diretor Renato da Cruz Gomes, CPF 426.961.277-00.

Mês	Rendimento Tributável - Atual (1)	Dedução (2)	Retenção - IRRF (3)	Prev.Privada Contribuições da Instituidora (4)	Rendimento Tributável - Novo (5)=(1)+(4)	Base de Cálculo IR (6)=(5)-(2)	novo valor IR (7)	valor não retido (8)=(7)-(3)
01/2009	96.000,00	7.678,48	23.625,48	29.364,63	125.364,63	117.686,15	31.700,75	8.075,27
02/2009	96.000,00	7.698,27	23.620,04	31.176,52	127.176,52	119.478,25	32.193,58	8.573,54
03/2009	96.000,00	7.698,27	23.620,04	31.176,48	127.176,48	119.478,21	32.193,57	8.573,53
04/2009	96.000,00	7.698,27	23.620,04	28.827,55	124.827,55	117.129,28	31.547,61	7.927,57
05/2009	96.000,00	7.698,27	23.620,04	28.816,88	124.816,88	117.118,61	31.544,68	7.924,64
06/2009	96.000,00	7.698,27	23.620,04	28.816,88	124.816,88	117.118,61	31.544,68	7.924,64
07/2009	96.000,00	7.698,27	23.620,04	28.816,88	124.816,88	117.118,61	31.544,68	7.924,64
08/2009	96.000,00	7.698,27	23.620,04	604.816,88	700.816,88	693.118,61	189.944,68	166.324,64
09/2009	96.000,00	7.698,27	23.620,04	28.816,88	124.816,88	117.118,61	31.544,68	7.924,64
10/2009	96.000,00	7.698,27	23.620,04	28.816,88	124.816,88	117.118,61	31.544,68	7.924,64
11/2009	96.000,00	7.698,27	23.620,04	28.816,88	124.816,88	117.118,61	31.544,68	7.924,64
12/2009	96.000,00	7.698,27	23.620,04	29.157,18	125.157,18	117.458,91	31.638,26	8.018,22

4.6 Segue abaixo a tabela progressiva para o cálculo mensal do Imposto de Renda de Pessoa Física para o exercício 2010, ano calendário 2009, utilizada nos cálculos da tabela acima (item 4.5):

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 1.434,59	-	-
De 1.434,60 até 2.150,00	7,5	107,59
De 2.150,01 até 2.866,70	15,0	268,84
De 2.866,71 até 3.582,00	22,5	483,84
Acima de 3.582,00	27,5	662,94

4.7 Nos termos dos artigos 717 e 722 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:

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. 7º, § 1º)."

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 dêste."

Parecer Normativo Cosit nº 1 de 24/09/2002

"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."

4.7.1. Multa Isolada

4.7.1 A multa isolada está prevista no artigo 9º da Lei 10.426/2002, combinado com o art. 44 da Lei 9.430/1996 :

"Lei 10.426/2002 - Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1o, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007

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."

4.7.2.1. O lançamento de ofício relativo aos juros de mora foram calculados 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)."

4.7.2.2. A data de recolhimento segue o contido no art. 70, inciso I, "d", da lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005:

"Art. 70. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2006, os recolhimentos do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF serão efetuados nos seguintes prazos:

I - IRRF:

d) até o último dia útil do 1º (primeiro) decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, nos demais casos:"

4.7.2.3. 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 de 2009, adicionando um por cento no mês do pagamento (abril de 2010), conforme tabela abaixo:

Competência	Juros
03/2009	0,97%
04/2009	0,84%
05/2009	0,77%
06/2009	0,76%
07/2009	0,79%
08/2009	0,69%
09/2009	0,69%
10/2009	0,69%
11/2009	0,66%
12/2009	0,73%
01/2010	0,66%
02/2010	0,59%
03/2010	0,76%
01/04/2010 (mês de entrega)	1,00%

Em suas contrarrazões alega a Recorrente que a multa isolada prevista no artigo 9º da Lei 10.426/2002 só poderá ser cobrada de quem for o responsável pelo pagamento do tributo não recolhido. E no caso de IRRF, 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.

Assim, ultrapassado o prazo de entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física, o imposto não retido somente poderia ser exigido da pessoa física, e da mesma forma a multa do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que deve sempre

acompanhar o tributo (principal) lançado, e no entender da Recorrente só poderia ser cobrada da pessoa física, e não mais da fonte (realces no original):

V — A NÃO INCIDÊNCIA DA MULTA ISOLADA

Como se lê no Termo de Verificação Fiscal, "verbis":

"4.7.1.1. A multa isolada está prevista no artigo 9º da Lei 10.426/2002, combinado com o art. 44 da Lei 9.430/1996:"

Com, efeito, assim dispõe o artigo da Lei nº 10.426/02, "verbis":

"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 § 1, 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."

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96, por sua vez, assim estabelece, "verbis":

"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;

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

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

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

Como se pode observar, conquanto a multa prevista no inciso II possa ser exigida isoladamente, o mesmo não ocorre com a multa do inciso I, que só pode ser exigida em conjunto com o valor (principal) do tributo devido.

Assim, conquanto o inciso I do artigo 44 permita a exigência da multa no caso de falta de recolhimento, ela evidentemente só poderá ser cobrada de quem for responsável pelo pagamento do tributo não recolhido.

Ora, considerando-se que o Parecer Normativo COSIT 01/2002 determina que "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***", é evidente que **depois do prazo de entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física, quando o imposto só pode ser exigido desta e não mais da fonte, a multa do inciso I**

do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que deve sempre acompanhar o tributo (principal) lançado, só poderá ser cobrada da pessoa física, e não mais da fonte.

Razão pela qual a regra do artigo 9º da Lei nº 10.426/02, na hipótese de falta de retenção, só se aplica dentro do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste pela pessoa física, mas não depois, quando nem o imposto nem a multa do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96 podem ser exigidas da fonte que não efetuou a retenção.

Nesse sentido é o entendimento da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, "verbis":

"(...)

FONTE PAGADORA. NÃO EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO. PARECER NORMATIVO COSIT nº 01/2002. CONSEQUENTE NÃO INCIDÊNCIA DA MULTA PREVISTA NO INCISO 44, INCISO I, DA LEI Nº 9.430/96.

Não mais sendo exigível da fonte pagadora a imposto não recolhido, não há respaldo para incidência, consequentemente, da respectiva multa.

(...)

Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

(...)

Por outro lado, relativamente à multa prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, entendeu-se, no acórdão recorrido, que, conforme entendimento da própria autoridade lançadora, exposto no Parecer Normativo COSIT nº 01/2002, "após o prazo de entrega da declaração de rendimentos pelo beneficiário dos rendimentos, não mais é exigível o imposto incidente sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, que deixou de ser retido".

Ora, deste modo, é de se manter o entendimento fixado no acórdão recorrido, até por uma questão lógica: se não é mais exigível o imposto da fonte pagadora, sobre ela também não deve incidir a multa prevista no artigo 44, inciso 1, da Lei nº 9.430/96. Até porque, a multa deveria ser exigida juntamente com o imposto propriamente dito. Se da fonte pagadora não mais se exige o imposto pela falta de recolhimento, a respectiva penalidade também não deve ser aplicada.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional." (Acórdão nº 9202-001.886, proferido em 29.11.2011 — No mesmo sentido, também o Acórdão nº 9202-002.288, proferido em 08.08.2012 — destaques nossos)

Ante o exposto, resta demonstrado o não cabimento da multa isolada lançada.

Quanto aos juros isolados, a Recorrente alega que no caso de não recolhimento do IRRF pela fonte pagadora, esta não seria mais responsável depois de encerrado o período de apuração, deixando de ser a partir daí sujeito passivo da obrigação tributária, não mais podendo lhe ser exigido o imposto e os correspondentes juros:

VI - A NAO INCIDENCIA DOS JUROS ISOLADOS

Além disso, de qualquer forma também não são cabíveis os juros isolados no caso concreto.

Com efeito, cabe salientar que **a incidência dos juros isolados limita-se, de acordo com o artigo 61 da Lei nº 9.430/96, à hipótese de recolhimento em atraso do tributo por iniciativa do próprio sujeito passivo, o que evidentemente não se dá nos casos de não recolhimento do IRRF pela fonte pagadora, em que esta, depois de encerrado o período de apuração, não é mais sequer sujeito passivo da obrigação tributária, não lhe podendo mais ser exigido o imposto devido pelo destinatário, como de fato não foi no caso concreto, no qual se exigiu apenas multa e juros isolados.**

Nesse sentido, cabe referir jurisprudência do CARF no acórdão assim ementado:

"JUROS ISOLADOS. FALTA DE RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA DE IMPOSTO DE RENDA DEVIDO TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. INEXIGIBILIDADE.

Incabível a exigência de juros isolados incidentes sobre o imposto de renda não retido pela fonte pagadora a título de antecipação, quando a constatação da falta ocorre após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação, por falta de previsão legal. " (Acórdão nº 2202-002.200 - destaques nossos)

De acordo com o voto vencedor da I. Conselheira Maria Luiza Moniz de Aragão Calomino Astorga, "verbis"

"Os juros exigidos isoladamente em razão da falta de retenção do IRRF tem como fundamento legal o art. 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme consignado no Auto de Infração à fl. 494 do e-processo.

É certo que todo atraso no pagamento do crédito tributário enseja a cobrança de juros de mora, independente do motivo ou de quem tenha dado causa, conforme determinação expressa contida no art. 161 do Código Tributário Nacional - CTN (grifos nossos):

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

*O texto legal acima, determina a cobrança de juros de mora à taxa de 1% ao mês, **sobre o crédito pago após o vencimento**, caso a lei não disponha de modo diverso. Atualmente, exige-se a Taxa Selic sobre os valores pagos em atraso, conforme previsto, de forma literal, no artigo 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995 e no § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/1996.*

Por sua vez o art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, assim dispõe (grifas nossos):

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, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de

trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

O dispositivo acima prevê os acréscimo moratórios (multa e juros de mora) incidentes sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos prazos, ou seja, pressupõe a exigência de um débito pago em atraso.

*Não obstante o art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996 autorize o lançamento dos juros isolados, entendo que, a teor da legislação anteriormente transcrita, **os juros de mora só podem ser exigidos quando o pagamento do imposto tiver sido efetuado em atraso ou quando ainda puder ser exigido do contribuinte.***

*Ora, se o lançamento do imposto de renda a título de antecipação do imposto devido pelo beneficiário dos rendimentos não pode mais ser exigido da fonte pagadora depois do encerramento do ano-calendário ou do período de apuração do fato gerador, conforme jurisprudência pacificada neste Tribunal, **não cabe mais a exigência dos juros de mora uma vez que o principal tornou-se inexigível.***

Situação semelhante ocorre quando do lançamento da multa isolada pela falta de pagamento do carnê-leão devido ou da multa isolada pela falta de pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devido por estimativa (art. 44, inciso II, alíneas "a" e "b", da Lei

nº 9.430, de 1996), em que não se exige os juros de mora devidos pela falta de antecipação do tributo ou contribuição.

Nestes termos, **entendo que não existe previsão legal para existência dos juros de mora isolados pela falta de retenção do imposto de renda quando o imposto não tiver sido pago em atraso ou não puder mais ser exigido da fonte pagadora omissa.** " (destaques nossos e no original)

Razão pela qual também não procede a exigência dos juros isolados.

Não assiste razão à Recorrente.

A multa que está sendo exigida não é a prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, esta aplicada ao beneficiário dos rendimentos, e conforme esclarecido pela autoridade Fiscal, encerrado o prazo para entrega da Declaração de Ajuste Anual da Pessoa Física (relativo ao fato gerador do imposto), a responsabilidade pelo pagamento do IRRF passa a ser do beneficiário dos rendimentos, e não da fonte pagadora.

Ocorre que o que está sendo exigido no presente processo é a multa pelo não cumprimento, por parte da fonte pagadora, da obrigação de efetuar a retenção e o recolhimento do IRRF, a título de antecipação. Penalidade esta aplicada à fonte pagadora, com fundamento no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 24/04/2002, com a redação dada pelo artigo 16, da Lei nº 11.488, de 15/06/2007:

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).

É evidente que a redação do art. 9º, da Lei nº 10.426/02 não comporta a interpretação que a Recorrente pretende lhe atribuir, ou seja, que ficaria exonerada da multa após o prazo de entrega da declaração.

Como já exposto, a penalidade aplicada é decorrente de falta de cumprimento de obrigação acessória por parte da Recorrente, uma vez que contribuinte é o beneficiário do pagamento e não a Recorrente. Isso fica patente com a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, que foi convertida na Lei nº 10.426, de 2002:

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

A aplicação da multa isolada à fonte pagadora por não retenção do imposto, mesmo depois de ultrapassado o prazo da entrega da DIRPF, parece ser o entendimento majoritário no CARF, conforme se verifica pela ementas de julgado abaixo colacionados (inclusive alguns deles relativo a empresa do grupo da Recorrente):

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

A falta de retenção/recolhimento do IRRF incidente sobre valores atribuídos a colaboradores (empregados ou não) sob o título indevido de plano de previdência complementar aberto enseja a aplicação da multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007. (Acórdão 2402-006.064, de 07 de março de 2018 da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção.

=====

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. CONCEDIDA A TÍTULO DE GRATIFICAÇÃO OU PRÊMIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOAS FÍSICAS. SUJEIÇÃO AO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.

Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado de previdência complementar, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade de seus empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que não seja caracterizado como instrumento de incentivo ao trabalho, nem seja concedido a título de gratificação ou prêmio. Integram a remuneração e sujeitam-se à incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas - IRPF e ao Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF os aportes de contribuição feitos pela contratante de pessoas físicas a planos de previdência privada complementar quando não configurado o caráter previdenciário desses planos.

MULTA ISOLADA. IRRF. FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. CABIMENTO.

A falta de retenção ou recolhimento do IRRF incidente sobre valores atribuídos a colaboradores (empregados ou não) sob o título indevido de plano de previdência complementar aberto enseja a aplicação da multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007. (Acórdão 9101-004.656, de 16 de janeiro de 2020 da 1ª Turma da CSRF)

=====

MULTA E JUROS ISOLADOS. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA. Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do imposto de renda passa a ser do beneficiário dos rendimentos. É cabível, no entanto, a aplicação, à fonte pagadora, da multa e juros isolados pela falta de retenção ou de recolhimento ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste. (acórdão 1302-004.335, de 11 de fevereiro de 2020, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção).

=====

OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA. MULTA ISOLADA

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, mantida pela Lei nº 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste. Nesta hipótese, não há que se falar em retroatividade benéfica da Lei nº 11.488, de 2007. (Acórdão nº 9202-005.326, de 30 de março de 2017 da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais).

Quanto aos juros isolados, a Recorrente alega que não devido pois, de acordo com o disposto no art. 61 da lei nº 9.430/96, seria aplicável apenas na hipótese de recolhimento em atraso por iniciativa do sujeito passivo, o que não ocorreria nos casos de não recolhimento do IRRF pela fonte pagadora depois de encerrado o período de apuração.

A multa isolada, que foi decorrente de sanção por falta de cumprimento de obrigação acessória pela Recorrente se constitui em crédito tributário com exigibilidade suspensa, em razão de recurso administrativo.

Ocorre que os juros incidem sobre a multa isolada, que é devida pela Recorrente, conforme os motivos acima expostos.

E de acordo com a Súmula CARF nº 105 são devidos os juros sobre o crédito tributário constituído:

Súmula CARF nº 105

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, devem ser mantidos os juros isolados.

4. Da multa qualificada

A decisão da instância de piso corroborou o entendimento da Autoridade Fiscal, que a Recorrente dissimulou o pagamento de remuneração ao diretor estatutário por meio de contribuições a plano de previdência privada para evitar a incidência das contribuições previdenciárias e do imposto retido na fonte, caracterizando-se a fraude revista no art. 72 da lei nº 4.502/1964. Manteve dessa forma a qualificação da multa.

Por seu turno, a Recorrente alega que nada justifica a multa qualificada, eis que no presente caso não omitiu nem procurou omitir qualquer elemento pertinente aos pagamentos questionado ou tentou impedir que a autoridade fiscal tomasse conhecimento dos fatos relevantes para permitir a correta exigência do tributo que entenda devido, tendo ao contrário, fornecido todas as respostas, informações e documentos solicitados pela Fiscalização.

A qualificação da multa está prevista no artigo 44, I, e seu § 1º, da Lei nº 9.430 *verbis*:

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

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Os casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 são os abaixo reproduzidos:

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

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

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

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

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

A qualificação da multa ocorre, portanto, quando constatada uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. E para isso deve haver a constatação inequívoca de dolo, elemento essencial do tipo, no seu sentido penal.

No presente caso a acusação fiscal é de ocorrência de fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/1964), em resumo, porque os aportes no plano de previdência privada do diretor estatutário constituíam-se, na verdade, em remuneração por serviços prestados, e com isso buscou evitar a incidência de contribuições sociais previdenciárias e da retenção do imposto de renda retido na fonte.

Apesar de concordar que os aportes realizados pela Recorrente no plano previdenciário não se tratavam de contribuições, mas sim de remuneração, entendo que o conjunto probatório nos autos é insuficiente para caracterizar a ocorrência de dolo.

A própria Autoridade Fiscal consigna que os fatos apontados nos autos conferem indício de fraude :

5.2 contribuinte efetuou pagamento de remuneração mediante contribuição à plano de previdência privada, conforme relatado no item 3 deste relatório. O plano de previdência privada foi um mecanismo utilizado pelo contribuinte para pagamento de remuneração ao seu diretor. Com isso o contribuinte procurou evitar a incidência das contribuições previdenciárias e a exclusão do dever de

retenção do imposto de renda na fonte. Esse fato confere um indício de fraude conforme caso previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/1964:

Os aportes realizados pela Recorrente no plano de previdência devem ser considerados como remuneração porque, ao fim e ao cabo, não tinham caráter previdenciário. Contudo o que restou configurado é que a Recorrente interpretou de forma equivocada a legislação, o que a levou a lavratura do Auto de Infração.

O dissenso na interpretação da legislação fica mais evidente ao verificar que no julgamento do processo 19515.720670/2013-05 pela 3ª Turma Especial no Acórdão 2803-003.710 de 07 de outubro de 2014, no qual se analisa exatamente os mesmos fatos que levaram à lavratura do auto de infração aqui analisado, a Turma Julgadora entendeu, por maioria de votos (5 x 1), que os aportes realizados pela Recorrente no plano de previdência não estariam sujeitos à incidência da contribuição previdenciária.

Embora a utilização do plano de previdência tenha evitado a retenção do IRRF sobre os valores pagos ao diretor estatutário, entendo que as provas não são suficientes para caracterização do dolo.

Por essa razão afasto a qualificação da multa.

Conclusão

Por todo o exposto voto em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, apenas para reduzir a multa de ofício para o patamar de 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama