



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.721156/2015-41</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.485 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ABSOLUTA DISTRIBUIDORA DE AUTOMÓVEIS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. AUSÊNCIA DE UNIVERSALIDADE. REMUNERAÇÃO INDIRETA. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DA LC Nº 109/2001. MULTA QUALIFICADA POR SONEGAÇÃO. NECESSIDADE DE DOLO COMPROVADO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO CONFIGURADO. RECURSOS VOLUNTÁRIOS PROVIDOS.

**I. CASO EM EXAME**

Recursos voluntários interpostos pela parte-recorrente e pela parte solidária contra acórdão que julgou improcedentes impugnações a auto de infração lavrado em razão da exigência de contribuições sociais previdenciárias patronais incidentes sobre aportes realizados em plano de previdência complementar privada. A autoridade fiscal entendeu que os valores aportados pela empresa em favor de seus sócios constituiriam forma de remuneração indireta, por não estarem abrangidos pela exclusão prevista no art. 28, §9º, "p", da Lei nº 8.212/1991. Aplicou-se multa qualificada de 150%, bem como se imputou responsabilidade solidária à entidade interveniente.

A parte-recorrente sustenta, em síntese: (i) que o plano contratado é de previdência complementar aberta e admite categorias específicas de beneficiários, conforme LC nº 109/2001; (ii) que não há correspondência dos aportes a qualquer prestação de serviço pelos sócios; (iii) que não se configurou dolo ou fraude a justificar a penalidade agravada; e (iv) que a imputação de responsabilidade solidária à entidade interveniente carece de fundamento legal e material.

II.	QUESTÃO	EM	DISCUSSÃO
3.	As questões em discussão são: (i) saber se os aportes realizados em plano de previdência privada, de natureza aberta e com previsão contratual de dois grupos de beneficiários, constituem salário-de-contribuição nos termos do art. 28, §9º, "p", da Lei nº 8.212/1991; (ii) saber se a ausência de declaração dos valores em GFIP e de registros contábeis específicos configura dolo apto a justificar a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996; (iii) saber se a entidade interveniente no contrato de previdência privada pode ser responsabilizada solidariamente com fundamento no art. 124, I, do CTN.		

III.	RAZÕES	DE	DECIDIR
4.	O plano de previdência privada contratado enquadra-se na modalidade de previdência complementar aberta. A jurisprudência administrativa reconhece que, nesse regime, admite-se a delimitação de categorias de beneficiários sem que isso importe, por si só, a incidência de contribuição previdenciária sobre os aportes, nos termos da LC nº 109/2001. A inexistência de aportes ao grupo de empregados não descharacteriza, de modo automático, a abrangência do plano, quando contratualmente prevista sua elegibilidade.		

A ausência de correspondência direta entre os aportes e prestação de serviços pelos sócios, aliada à adoção de critérios objetivos (como volume de vendas), afasta a presunção de remuneração indireta. O caráter previdenciário do benefício foi preservado, sendo incabível a reclassificação como salário-de-contribuição.

A aplicação da multa qualificada exige comprovação inequívoca de dolo, fraude ou simulação, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, e da jurisprudência consolidada nas Súmulas CARF nº 14 e nº 25. A simples omissão em obrigações acessórias ou ausência de registros contábeis específicos não basta para caracterizar conduta dolosa. A utilização da estrutura associativa para operacionalização dos aportes não demonstrou intenção deliberada de ocultar o fato gerador ou lesar o erário.

A responsabilidade solidária exige a existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN. A entidade interveniente atuou como repassadora

de valores associativos, não demonstrando ingerência direta sobre a constituição do fato gerador ou percepção de benefício tributável. Inviável, portanto, sua sujeição passiva solidária.

IV.	DISPOSITIVO	E	TESE
8.	Recursos voluntários providos para afastar a exigência de contribuições sociais sobre os aportes realizados ao plano de previdência complementar, excluir a multa qualificada e afastar a responsabilidade solidária imputada à entidade interveniente.		

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente dos recursos voluntários, não conhecendo da alegação de inaplicabilidade de juros moratórios sobre a multa de ofício, e, na parte conhecida, dar-lhes provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Buschinelli Sorrentino** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Marcelo de Sousa Sateles (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 7<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), de lavra da Auditora-Fiscal Margareth Aydos Pujol (Acórdão n.º 10-57.866):

Integra o presente processo administrativo fiscal, o seguinte Auto de Infração – AI, lavrado em decorrência de ação fiscal levada a efeito no sujeito passivo acima identificado, verificado no estabelecimento de CNPJ nº 01.197.867/0001-41.

AI debcad 51.007.107-4, lavrado em 19 de janeiro de 2016, no valor consolidado de R\$ 320.778,81 (trezentos e vinte mil, setecentos e setenta e oito reais e oitenta e um centavos), fls. 3.468, relativo ao lançamento de contribuições previdenciárias patronais, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados contribuintes individuais, nas competências janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 3.457/3.462, a autoridade fiscal consigna, que através da análise da documentação apresentada pela empresa em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal e, com dados obtidos através da Diligência Fiscal de nº 081900.2013.03878, realizada junto à Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet - ABRAC, a empresa possui plano de previdência privada, destinado somente aos sócios da empresa, caracterizando salário-de-contribuição na forma do artigo 28, III, c/c com parágrafo 9º, alínea "p", da Lei nº 8.212/1991, estando a empresa obrigada a recolher contribuição previdenciária na forma do artigo 22 da referida Lei.

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

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

§ 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; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviço; (incluso pela Lei nº 9.876, de 1999).

As contribuições mensais efetuadas ao Plano Gerador de Benefício Livre - PGBL, em favor dos sócios da concessionária Ney Roberto Archero Faustini (CPF 118.477.358-00) e Reinaldo José Loureiro (CPF 032.222.638-41) foram decorrentes do contrato de adesão firmado entre o contribuinte, como instituidor de plano coletivo de previdência privada, HSBC Vida e Previdência (Brasil) S/A,

como administrador e Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet - ABRAC, como Interveniente-Anuente.

A Autoridade Fiscal informa que a contribuição para a previdência privada (aportes) está sendo efetuada pela ABRAC, retirando-se da contribuição associativa das concessionárias, da seguintes forma: A contribuição associativa para a ABRAC, que é determinada pela quantidade de veículos novos da General Motors do Brasil Ltda. - GM vendidos (artigo 51 do Estatuto da ABRAC), é depositada pela GM em conta corrente da associação, e a ABRAC destina parte destes valores, 87,37% no ano de 2011 e 86,43% no ano de 2012, a aportes em previdência privada. A autuada ressarce a GM os valores pagos a título de contribuições associativas.

Informa ainda que a ABRAC, em assembléia geral extraordinária do dia 10 de março de 2006, alterou seu estatuto e previu a seguinte finalidade da associação (inciso XI do artigo 4º do estatuto): "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".

Na sequência relata que a concessionária em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal informou que não existe plano de previdência complementar privada na Absoluta, ao ser intimada para esclarecimento quanto aos aportes previdenciários em nome dos sócios da concessionária, informou a existência do contrato com 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.

Aduz a autoridade fiscal que 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, sem qualquer reserva financeira para beneficiar aos funcionários da empresa, sendo, portanto, não extensível aos mesmos.

Informa ainda que para apuração do crédito previdenciário foi utilizado o código de levantamento PP - Previdência Privada, a base de cálculo lançada por competência encontra-se discriminada nos Relatórios de Lançamentos - RL e nos Discriminativos do Débito - DD, e que foi aplicada a multa de ofício de 150%, prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, combinado com o inciso I e § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em razão de não constar na contabilidade da empresa qualquer lançamento contábil referente à previdência privada, fazendo com que o fisco não tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, caracterizando a conduta descrita no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

Foi considerada como responsável solidária, conforme Termo de Sujeição Passiva Solidária - TSPS (fls. 3.486/3.494), com fundamento no artigo 124, I, a ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CONCESSIONÁRIAS CHEVROLET - ABRAC.

### **Impugnações**

**Impugnação apresentada pela empresa ABSOLUTA DISTRIBUIDORA DE AUTOMÓVEIS LTDA.**

A autuada ofereceu impugnação tempestiva (fls. 3.509/3.538) na qual, após relato dos fatos, alega o que segue.

*Nulidade do auto de infração - a ausência de aplicação do disposto no artigo 116 do CTN para desconsiderar os negócios jurídicos praticados.*

Afirma que a autoridade fiscal não desconsiderou o negócio jurídico praticado (contratação de Plano de Previdência Privada para todos os sócios e funcionários da impugnante), mas atuou como se o negócio jurídico inexistisse. E assim agiu sem fazer qualquer menção à desconsideração do contrato celebrado e tampouco ao artigo 116 do CTN, conduta que entende inadmissível. Ou o negócio jurídico (contratação do PGBL) é considerado inválido com amparo no parágrafo único do artigo 116 do CTN e se faz a exigência de contribuições previdenciárias 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 impugnante não configuram remuneração indireta. Desta forma impõe-se a nulidade do lançamento, quanto menos a improcedência, 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.

*Improcedência da exigência de contribuições previdenciárias sobre os aportes feitos no Plano de Previdência.*

Primeiramente informa que a impugnante faz parte da Rede de Concessionárias da General Motors e que, portanto, integra a ABRAC - Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet, a quem a mais de 30 (trinta ) anos faz o pagamento da denominada contribuição associativa.

Em razão das 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, o que se efetivou com a contratação de um Plano de Previdência Privada (PGBL), por intermediação da ABRAC, sendo certo que o contrato foi firmado entre a impugnante e o HSBC, no qual consta a existência de duas categorias distintas de beneficiários (sócios e funcionários).

Aduz que existem dois tipos de beneficiários do referido plano: Grupo I - que são as pessoas físicas com participação no capital social da empresa e Grupo II - todos os funcionários da empresa que não integrantes do Grupo I, cada um com requisitos distintos. E está contratualmente previsto que o custeio do benefício a

ser pago aos integrantes do Grupo II será feito pela impugnante (instituidora), quando se aperfeiçoarem as condições necessárias para o gozo do Plano, com especial ênfase para o atingimento da idade mínima para o gozo.

Desta forma, não procede a afirmação feita pelo AFRFB autuante no sentido de que "a previdência privada contratada pela Absoluta está beneficiando de fato somente aos dois sócios da concessionária".

Neste sentido, por ser o Plano de Previdência extensível a todos este não deve integrar o salário-de-contribuição.

Diz ainda que a exigência feita pela Lei Complementar nº 109/2001, para que os planos de benefícios sejam oferecidos a todos os empregados dos instituidores, aplica-se somente para as entidades fechadas, que não é o caso do plano contratado pela impugnante através da ABRAC, já que com relação aos planos de benefícios de entidades abertas (artigo 26 e seguintes) há previsão de 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. Cita decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que entende devam ser seguidas no presente julgamento.

#### *Improcedência da qualificadora aplicada*

Afirma que a impugnante, ao contrário do que afirma o AFRFB autuante em seu Termo de Verificação Fiscal, não faz o reembolso da contribuição associativa para a General Motors, mas, conforme já esclarecido pela própria ABRAC nos autos, esta já paga antecipadamente a contribuição associativa para a General Motors, que faz posteriormente o repasse para a ABRAC, que transfere o percentual cabível para o HSBC para 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.

Alega que não houve qualquer sorte de dolo específico e tampouco fraude por parte da impugnante, existindo, ao revés uma sistemática de operacionalização acordada para implantação da Previdência Privada ora tratada. Diz que 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 lançamentos de ofício, não se está diante de conduta cuja gravidade seja capaz de justificar a aplicação da multa qualificada. Cita decisões do CARF que entende sejam aplicáveis no presente caso.

Ao final requer seja a presente impugnação acolhida e provida para o fim de se julgar nulo o auto de infração, caso assim não entenda, se reconheça a

improcedência das exigências nele posta e, quando menos, a inaplicabilidade da multa qualificada.

**Impugnação apresentada pela empresa ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CONCESSIONÁRIAS CHEVROLET - ABRAC**

O sujeito passivo solidário ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CONCESSIONÁRIAS CHEVROLET - ABRAC apresentou impugnação tempestiva, fls. 3.596/3.634, na qual após relato dos fatos alega, em síntese, que:

*Regularidade do plano de acordo com a Lei Complementar nº 109/01: preenchimento de todos os requisitos legais.*

Sustenta que a universalidade do plano é atendida, na medida em que há expressa previsão contratual da elegibilidade de todos os empregados da Absoluta, contanto que preenchidos os requisitos estabelecidos no contrato, bem como expressa previsão contratual da realização de aportes para ambos os grupos de beneficiários.

Diz que a acusação fiscal quanto à inexistência de concessão universal a todos os empregados e sócios/dirigentes da Absoluta não se sustenta, na medida em que se verifica do contrato a abrangência da concessão do benefício a todos, organizados em dois grupos de beneficiários. E a alegação de ausência de reserva técnica ao Grupo II é insubstancial no caso concreto, haja vista que a concessão do benefício mínimo aos participantes deste grupo decorrerá do aporte único no valor integral pela Absoluta no momento eleito pelo contrato.

Frisa que as contribuições mencionadas, 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 de contrato, simplesmente reúne as contribuições ao Plano em nome das concessionárias associadas, tal como a Absoluta (ora autuada e devedora principal), e repassa ao HSBC, nos exatos termos do "Contrato de Adesão ao Plano Gerador de Benefício Livre".

O interveniente-anuente participa de determinado ato, anuindo que ele seja realizado, possui o papel de mero espectador do negócio jurídico por este lhe impor algum impacto, não possuindo qualquer obrigação para com as partes do respectivo contrato, tanto que a própria jurisprudência nacional considera que o interveniente-anuente é parte ilegítima no polo passivo e ativo de ações de execução relacionadas aos contratos dos quais figuram intervenientes-anuentes.

Uma vez demonstrada a regularidade da estrutura do Plano e a operacionalização das contribuições ao Plano pela Absoluta, com o mero repasse de referidas contribuições pela ABRAC, não há que se falar em sua penalização solidariamente à Absoluta, 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.

Discorre sobre a Lei Complementar nº 109/2001, que veio estabelecer os parâmetros de definição dos planos de previdência complementar, regulamentando expressamente as disposições do artigo 202 da Constituição Federal. Aduz que no artigo 26 da referida lei verifica-se expressamente a possibilidade de a empresa conceder o plano apenas a "uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador", sendo que o fundamento segundo o qual parte a Autoridade Fiscal quanto à necessidade de oferecimento universal do plano não se encontra em consonância com a atual legislação competente em vigor.

Aduz que a Autoridade Fiscal, na medida em que reconhece a ineficácia de determinado negócio jurídico, sua desconsideração é evidente. Ao proceder assim a Autoridade Fiscal atua em desacordo com os preceitos estabelecidos nos artigos 116 e 142 do CTN.

*Ausência de caráter remuneratório dos aportes realizados pela Absoluta no fundo de previdência*

Afirma que não há como se falar em "pro-labore" indireto aos sócios da concessionária", na medida em que não há prestação de serviço individualizada que corresponda a tais pagamentos. 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 e é sobre esse volume que é calculado percentual a ser acrescido ao montante pago pela Absoluta à GM na aquisição dos veículos. O repasse desses valores pela Absoluta ao HSBC independe do papel exercido pelos seus sócios, não se verificando 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. Não se constata nenhuma prestação de serviço a ser remunerado com pró-labore em tal apuração de valores. Nesse sentido a acusação fiscal não se sustenta.

*Impossibilidade da Sujeição Passiva Solidária - Ausência de Participação nos Atos que Fundamentaram a Solidariedade*

A autoridade fiscal não aponta qual a participação que a impugnante teve na consecução da situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Tampouco aponta qual o interesse comum que a impugnante possuiria na consecução da situação que constitua o fato gerador da obrigação. 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.

A seguir discorre sobre a distinção entre solidariedade e responsabilidade tributária, concluindo que a fiscalização se equivocou ao fundamentar a responsabilidade solidária da Impugnante em conceitos distintos e que não se complementam ou se confundem de responsabilidade e solidariedade tributária,

alega que houve equívoco ao estender à impugnante, uma responsabilidade tributária com base no artigo 124, inciso I, do CTN, que trata de solidariedade e somente pode ser aventado nos casos em que o sujeito passivo incorre na prática do fato gerador como contribuinte da obrigação tributária. Por esta razão, a solidariedade deve ser prontamente afastada.

*Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada*

Alega que não restou caracterizada nos autos a ocorrência de sonegação ou fraude por parte da Impugnante, responsabilizada solidariamente, razão pela qual, caso não se cancele integralmente a autuação, requer, ao menos, o afastamento da multa qualificada da Impugnante, pelo princípio da pessoalidade da pena, consoante dispõe o inciso XLV, artigo 5º da Constituição Federal.

*Do princípio da pessoalidade da pena*

Alega 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, in verbis:

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XLV - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do patrimônio transferido..

*Illegalidade da cobrança dos juros sobre a multa*

Ainda que se entenda pela manutenção das autuações e responsabilização em análise, sustenta que os juros calculados com base na SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa lançada nesse processo, por absoluta ausência de previsão legal.

Ao final, reitera e ratifica todos os argumentos expostos na peça impugnatória apresentada pela Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda., requer o conhecimento e o provimento da presente impugnação, com o reconhecimento da inexistência de sujeição passiva solidária no presente caso e o cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado em face da Impugnante.

Referido acórdão foi assim ementado:

<b>ASSUNTO:</b>	<b>PROCESSO</b>	<b>ADMINISTRATIVO</b>	<b>FISCAL</b>
Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012			

**NULIDADE.**

São válidos os lançamentos de ofício efetuados por autoridade competente, com observância dos requisitos materiais e formais para a prática de atos dessa natureza, em relação aos quais também se observaram os princípios do contraditório e da ampla defesa.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

**PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.**

O valor das contribuições pagas pela empresa, em relação a programa de previdência complementar, integra os salários-de-contribuição dos segurados a seu serviço, quando esse programa não é disponibilizado à totalidade de seus empregados e dirigentes.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

**MULTA QUALIFICADA.**

A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que caracterizada a prática de ato com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

É correta a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tenham interesse comum nas situações que constituem os fatos geradores das obrigações tributárias apuradas.

**JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.**

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Cientificadas do resultado do julgamento em **05/07/2017**, uma **quarta-feira** (fls. 4.048), a **Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda.** e a **Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet – ABRAC**, partes autuadas no feito, interpuseram recursos voluntários em **03/08/2017**, uma **quinta-feira**, respectivamente às fls. **4.121** (Absoluta) e **4.053** (ABRAC), nos quais se sustentam, sinteticamente:

I. Argumentos comuns às duas partes-recorrentes

a) A imposição de responsabilidade solidária à ABRAC fere o artigo 124, I, do Código Tributário Nacional, porquanto não há demonstração de interesse jurídico

comum na situação que constituiu o fato gerador, tampouco demonstração de vínculo direto com a obrigação tributária principal.

b) A aplicação da multa qualificada de 150% ofende os artigos 44, §1º, da Lei nº 9.430/96 e 71 da Lei nº 4.502/64, por ausência de demonstração de dolo específico ou intenção fraudulenta, pois os aportes foram efetuados por meio de contribuições associativas à ABRAC, sem intenção de ocultação de fato gerador.

c) O plano de previdência privada foi efetivamente contratado e possui cobertura extensiva a empregados e dirigentes, razão pela qual não há incidência de contribuição previdenciária, conforme artigo 28, §9º, "p", da Lei nº 8.212/91.

## II. Argumentos específicos da parte-recorrente ABSOLUTA

a) A ausência de fundamentação na desconsideração do negócio jurídico (plano de previdência privada) viola o artigo 116, parágrafo único, do CTN, pois a autoridade fiscal ignorou os efeitos jurídicos do contrato sem aplicar o mecanismo legal exigido para tanto.

b) Mesmo que não se reconheça a extensão do plano a todos os empregados, trata-se de plano de previdência complementar aberta, para o qual a exigência de universalidade não se aplica, conforme interpretação da LC nº 109/2001 e precedentes do próprio CARF.

c) A base de cálculo dos aportes não corresponde a remuneração indireta, pois os valores não guardam correlação com a prestação de serviços ou desempenho dos sócios, afastando o conceito de salário-de-contribuição.

d) A ausência de registros contábeis diretos dos aportes não configura dolo, tendo em vista que os valores eram repassados à ABRAC como parte da contribuição associativa, sem intuito de ocultação.

## III. Argumentos específicos da parte-recorrente ABRAC

a) A atribuição de responsabilidade solidária à ABRAC ofende o devido processo legal e extrapola os limites do artigo 124, I, do CTN, por ausência de participação direta nos fatos geradores, sendo mera gestora de recursos aportados por associados para fins de previdência privada.

b) Não há confusão patrimonial entre ABRAC e as concessionárias, tampouco evidência de que os aportes aos planos fossem de sua titularidade ou gestão própria, o que inviabiliza o vínculo direto necessário para a responsabilidade solidária.

## IV. Pedidos

Pedidos comuns às duas partes-recorrentes:

a) O afastamento da exigência fiscal relativa à incidência de contribuição previdenciária sobre os aportes efetuados ao plano de previdência privada;

b) A exclusão da multa qualificada de 150%, com aplicação, se for o caso, da multa de ofício simples.

Pedido específico da parte-recorrente ABSOLUTA:

c) O reconhecimento da nulidade do auto de infração, por vício no procedimento fiscal, em razão da indevida desconsideração do negócio jurídico sem fundamento no artigo 116 do CTN.

Pedido específico da parte-recorrente ABRAC:

d) O afastamento da responsabilidade solidária que lhe foi atribuída, com a consequente exclusão de seu polo passivo.

É o relatório.

## VOTO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

### 1 CONHECIMENTO

Conheço parcialmente do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria, com exceção da questão a seguir.

Não conheço da alegada inexistência de previsão legal para cobrança de juros sobre a multa de ofício, em razão da preclusão, porquanto se trata de inovação em sede recursal.

Não obstante, apenas a título de declaração lateral (*obiter dictum*), ainda que a matéria fosse conhecida, ser-lhe-ia aplicável o entendimento firmado na Súmula 108/ CARF, “[i]ncidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

### 2 SÍNTSE DO QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Para boa compreensão da matéria, sintetizo o quadro fático-jurídico, a seguir.

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo à **Contribuição Previdenciária – Empresa**, por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

- **Fatos geradores:** contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a título de pró-labore indireto, repassados a planos de previdência privada em favor dos sócios, referentes às competências de **janeiro/2011 a dezembro/2012**;
- **Infração:** ausência de declaração em GFIP dos aportes feitos em previdência privada, considerados como base de cálculo da contribuição previdenciária;
- **Fundamentação legal:**
  - Lei nº 8.212/1991, art. 22, III, e art. 30, I (com as alterações posteriores);
  - Lei nº 9.430/1996, art. 44, inciso I e §1º, combinado com os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 (aplicação de multa qualificada por sonegação/fraude/conluio);
  - Lei nº 11.457/2007, arts. 2º e 3º (atribuição de competência da RFB para fiscalizar e lançar as contribuições sociais);
  - Decreto nº 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social), arts. 12, I, 201, II e 216.
- **Valores:**
  - Contribuição: R\$ 110.541,60
  - Juros: R\$ 44.424,81
  - Multa de ofício (150% – qualificada): R\$ 165.812,40
  - **Total do crédito constituído:** R\$ 320.778,81.

Pois bem. Constatou-se, a partir da análise dos autos fiscais, que a atuação da autoridade lançadora teve início formal com a instauração de procedimento de fiscalização abrangendo as contribuições previdenciárias devidas pela parte-recorrente, bem como aquelas destinadas a terceiros, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012. Nesse primeiro momento, a Receita Federal delimitou o escopo temporal e material de sua investigação e, por meio de sucessivos Termos de Intimação Fiscal, passou a exigir a apresentação de documentos e arquivos eletrônicos, tais como o MANAD da folha de pagamentos, GFIPs, notas fiscais, contratos e registros obtidos junto à Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet – ABRAC.

Em seguida, no curso da instrução, verificou-se a existência de um plano de previdência privada (PGBL), contratado em nome da Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda., com a interveniência da ABRAC e a administração do HSBC. Os documentos examinados revelaram que apenas os dois sócios da concessionária figuravam como participantes do denominado Grupo

I, de modo que os aportes financeiros se destinavam exclusivamente a estes. Embora o contrato previsse também um Grupo II, formado em tese por empregados, a fiscalização constatou que nenhum recurso foi destinado à formação de reservas em benefício desse segmento. Diante disso, concluiu-se que o plano não atendia à exigência legal de disponibilização a todos os empregados e dirigentes, como condiciona o art. 28, §9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/1991, razão pela qual não se poderia afastar tais aportes da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Logo após, a autoridade lançadora qualificou os aportes vertidos ao plano como verdadeira forma de pró-labore indireto. Essa conclusão decorreu da leitura conjugada dos documentos coletados e do art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/1991, segundo o qual a empresa deve recolher contribuição sobre todas as remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços. Considerando que os valores aportados beneficiaram apenas os sócios-administradores, entendeu-se que tais quantias configuravam remuneração indireta e, como tal, sujeitas à tributação.

Ademais, observou-se que não havia registro contábil específico na escrituração da empresa relativamente a esses aportes. O caminho do dinheiro se mostrava mais complexo: a General Motors depositava valores a título de contribuições associativas na conta da ABRAC; esta, por sua vez, direcionava a maior parte dessas contribuições para o plano de previdência privada; por fim, a própria Absoluta resarcia a montadora por meio de lançamentos contábeis registrados em rubricas genéricas, sem transparência quanto à verdadeira destinação. Esse arranjo, segundo o fisco, inviabilizava a adequada identificação do fato gerador e afastava a declaração das quantias nas GFIPs. A partir dessa engenharia financeira, concluiu-se que houve conduta dolosa apta a caracterizar a figura da sonegação, descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

Nessa linha de raciocínio, fixou-se a base de cálculo com apoio nas planilhas de aportes, distribuídas por competência, consolidadas nos Relatórios de Lançamentos e nos Discriminativos do Débito anexos ao auto. A alíquota aplicada foi a de vinte por cento, prevista no art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/1991, acrescida de juros de mora calculados pela taxa Selic e de multa qualificada de cento e cinquenta por cento. Esta última decorreu da aplicação combinada do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 e do art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/1996, dispositivos que autorizam a duplicação da penalidade quando presente a hipótese de sonegação, fraude ou conluio.

Por derradeiro, a fiscalização estendeu a sujeição passiva à ABRAC, com fundamento no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional. Justificou-se tal medida na medida em que a associação não se limitou a intermediar recursos, mas, ao contrário, figurou como instituidora do plano de previdência privada, anuente e arrecadadora dos valores, além de canalizá-los aos beneficiários. A atuação da ABRAC revelou, portanto, interesse comum na realização do fato gerador, o que a tornaria solidariamente responsável pelo crédito tributário exigido.

Assim estruturada, a fundamentação fiscal amparou a lavratura do auto de infração, no qual foram lançados a contribuição previdenciária, os juros de mora e a multa qualificada, alcançando o montante consolidado de R\$ 320.778,81.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar que a autuação se fundamentava em interpretação equivocada da natureza dos aportes realizados pela ABRAC em plano de previdência privada. Alegou, de início, que não havia fundamento legal para considerar tais valores como pró-labore indireto, porquanto se tratava de contribuições realizadas no âmbito de um contrato associativo firmado entre a entidade representativa das concessionárias e uma instituição financeira. Sustentou que a empresa não efetuava diretamente qualquer pagamento a título de previdência privada em benefício de seus sócios, sendo a sua participação restrita ao cumprimento de obrigações associativas perante a ABRAC.

Em seguida, afirmou que o contrato de previdência privada possuía abrangência mais ampla do que a reconhecida pela fiscalização, alcançando inclusive a possibilidade de inclusão de empregados, desde que atendidos determinados requisitos previstos nas regras do plano. Sob tal perspectiva, defendeu que não se poderia desqualificar o arranjo como previdência complementar em sentido próprio, tampouco afastar a incidência da regra de exclusão do art. 28, §9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/1991.

Ademais, argumentou que a imputação de sonegação carecia de suporte fático, pois a empresa havia entregado regularmente seus arquivos eletrônicos (MANAD e GFIP), além de prestar os esclarecimentos solicitados nos Termos de Intimação Fiscal. Para o impugnante, a ausência de lançamento contábil específico dos aportes não poderia ser interpretada como manobra dolosa, mas como mera consequência do fato de que tais aportes não se originavam de recursos próprios da empresa, mas de valores administrados pela ABRAC.

Ainda, a parte-recorrente refutou a aplicação da multa qualificada, sustentando que não se configurara dolo, fraude ou conluio. Alegou que, se algum tributo fosse devido, a situação caberia, no máximo, em hipótese de omissão involuntária ou interpretação divergente da legislação, impondo-se, por isso, a limitação da penalidade ao percentual ordinário de 75% previsto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

Ao final, pediu a total improcedência do lançamento, com o cancelamento integral do crédito tributário constituído. Subsidiariamente, pleiteou o afastamento da qualificação da multa de ofício, com a consequente redução do montante exigido.

O contribuinte também impugnou o **Termo de Sujeição Passiva Solidária** lavrado em face da ABRAC, ao sustentar, em primeiro lugar, que não se poderia reconhecer interesse comum da associação na ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária. Argumentou que a ABRAC atuava unicamente como entidade representativa das concessionárias, sem auferir qualquer benefício econômico dos aportes em previdência privada, razão pela qual não se configurariam os pressupostos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Na sequência, afirmou que a associação não exercia qualquer ingerência sobre a gestão ou aplicação dos recursos, limitando-se a cumprir a função administrativa de intermediar repasses financeiros ajustados entre a montadora e as concessionárias. Segundo defendeu, os valores vertidos a título de contribuições associativas pertenciam às próprias concessionárias, e a ABRAC apenas figurava como mandatária no repasse aos planos previdenciários contratados.

Ainda, alegou que a interpretação adotada pela fiscalização desconsiderava o caráter estatutário da contribuição associativa. Na ótica da impugnação, não se tratava de remuneração, nem de pró-labore, mas de contribuição típica de entidade associativa, prevista em estatuto e voltada à manutenção de atividades de interesse coletivo da categoria. Ao assim proceder, a autoridade lançadora teria extrapolado os limites da lei, atribuindo natureza tributária a valores que não possuíam essa qualidade.

Do mesmo modo, contestou-se a caracterização da ABRAC como interveniente-anuente nos contratos de previdência privada. Ressaltou-se que a associação não era instituidora nem operadora do plano, que fora firmado diretamente entre as concessionárias e a instituição financeira responsável. Logo, não haveria qualquer fundamento para a atribuição de responsabilidade solidária.

Por derradeiro, o impugnante sustentou que a solidariedade tributária não pode ser presumida, devendo decorrer de lei expressa ou de inequívoca demonstração de interesse comum. No caso concreto, não se verificava nem uma nem outra hipótese.

Ao final, pediu a desconstituição integral do Termo de Sujeição Passiva Solidária, com o reconhecimento da ilegitimidade da ABRAC para figurar no polo passivo da exigência fiscal.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem **julgá-la improcedente**, mantendo integralmente os créditos tributários lançados.

No exame da preliminar de nulidade, a Turma de Julgamento afastou a tese de que a autoridade fiscal teria desconsiderado o contrato de previdência privada sem observância do art. 116 do CTN. Assentou que não se tratava de invalidar o negócio jurídico, mas de reconhecer que, para efeitos previdenciários, os aportes efetuados não se enquadravam na hipótese de exclusão do art. 28, §9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/1991, visto que, no período, somente os sócios receberam benefícios, inexistindo aportes em favor dos empregados.

Na sequência, reafirmou que, para a fruição da não incidência, é indispensável que o plano esteja disponível a todos os empregados e dirigentes. Como constatado que apenas os sócios foram contemplados, concluiu-se pela natureza remuneratória dos valores, devendo estes compor o salário-de-contribuição e sujeitar-se à contribuição patronal prevista no art. 22, III, da mesma lei.

Quanto à multa qualificada, a Turma entendeu caracterizada a conduta de sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/1964. Fundamentou que a empresa, ao afirmar inicialmente inexistir plano de previdência privada, ocultou de forma consciente informação

relevante, sendo necessário à autoridade recorrer a diligência externa junto à ABRAC para constatar os aportes. Nessa linha, concluiu-se pela manutenção da penalidade de 150%, prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/1996.

No tocante aos juros de mora, o colegiado reconheceu a legitimidade de sua incidência também sobre a multa de ofício, com base nos arts. 34 e 35 da Lei nº 8.212/1991, no art. 61 da Lei nº 9.430/1996 e na jurisprudência administrativa consolidada, reafirmando que a multa integra o crédito tributário.

Finalmente, em relação à responsabilidade solidária da ABRAC, a decisão consignou que havia elementos suficientes para caracterizar o interesse comum da associação na situação que deu origem ao fato gerador. Destacou que a ABRAC, por força de seu estatuto, tinha como finalidade instituir planos de previdência privada em benefício dos concessionários, bem como figurava como interveniente-anuente nos contratos, além de gerir os valores destinados a aportes. Nessas condições, aplicou-se o art. 124, inciso I, do CTN para manter a solidariedade.

Assim, a decisão da Delegacia de Julgamento concluiu pela manutenção integral do lançamento, com rejeição de todos os argumentos das impugnações apresentadas tanto pela Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda. quanto pela ABRAC.

Inconformado com esse resultado, a recorrente Absoluta interpôs o presente recurso voluntário, no qual argumenta, preliminarmente, pela nulidade do auto de infração. Sustenta que a autoridade fiscal, embora não tenha desconsiderado formalmente o contrato de previdência privada firmado com o HSBC e intermediado pela ABRAC, tratou-o como inexistente, ao exigir contribuições como se os aportes constituíssem mera remuneração dos sócios. Alega que tal conduta só poderia ter se dado com fundamento no art. 116, parágrafo único, do CTN, o que não ocorreu, razão pela qual a autuação estaria maculada de nulidade.

Na sequência, a parte-recorrente desenvolve extensa fundamentação quanto à inexistência de obrigação de recolher contribuições sobre os aportes efetuados ao plano. Afirma que o contrato de previdência contemplava dois grupos de beneficiários, sendo o Grupo I formado pelos sócios e o Grupo II pelos empregados. Argumenta que, embora não houvesse aportes imediatos ao segundo grupo, estava contratualmente previsto que, ao alcançarem as condições de elegibilidade, a instituidora (Absoluta) deveria arcar integralmente com o custo do benefício. Nesse sentido, defende que o plano era extensível a todos, afastando a aplicação do art. 28, §9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/1991.

Ainda que não se reconheça essa interpretação, o recorrente invoca a Lei Complementar nº 109/2001 para sustentar que apenas os planos fechados de previdência exigem a oferta a todos os empregados. Já os planos abertos — como o contratado pela Absoluta — permitem a estipulação de categorias específicas de beneficiários. Assim, mesmo que houvesse restrição, ela não desnaturaria a natureza previdenciária dos aportes nem autorizaria sua inclusão como salário-de-contribuição.

De igual modo, combate o enquadramento dos aportes como pró-labore indireto. Salienta que os valores não tinham qualquer correlação com serviços prestados pelos sócios, mas eram calculados com base em critérios objetivos, ligados ao volume de veículos adquiridos junto à General Motors. Por não haver contraprestação laboral, não se poderia falar em remuneração, mas em contribuição previdenciária privada de caráter autônomo.

No que se refere à multa qualificada, o recorrente assevera que não houve dolo ou fraude. Explica que o procedimento adotado era transparente, com repasses feitos à ABRAC e desta para a instituição financeira, e que a empresa sempre entregou suas obrigações acessórias, de modo a permitir a verificação pela fiscalização. Afirma que a penalidade só se justificaria em hipóteses de ardis ou subterfúgios intencionais, o que não ocorreu. Defende, assim, a aplicação, quando muito, da multa ordinária de 75%.

Ao final, pede a reforma integral do acórdão recorrido, com o reconhecimento da nulidade do auto de infração ou, subsidiariamente, a exclusão da exigência de contribuições sobre os aportes ao plano de previdência privada. De modo ainda mais subsidiário, requer o afastamento da multa qualificada, com a consequente redução do crédito tributário.

Inconformada também com o resultado, a ABRAC interpôs recurso voluntário contra a decisão de primeira instância que manteve sua sujeição passiva solidária.

De início, a associação narrou que sua participação no contrato de previdência privada deu-se apenas na condição de **interventiente-anuente**, sem qualquer ingerência sobre a gestão, custeio ou administração do plano. Afirmou que os aportes foram integralmente realizados pela Absoluta Distribuidora de Automóveis Ltda., cabendo à ABRAC apenas a função de reunir contribuições associativas e repassá-las à instituição financeira responsável, sem que daí decorresse qualquer obrigação própria.

Em prosseguimento, destacou que o contrato de adesão ao Plano Gerador de Benefício Livre previa dois grupos de beneficiários — os sócios (Grupo I) e os empregados (Grupo II) —, estando, portanto, atendido o requisito de universalidade. A ausência de reservas destinadas ao Grupo II não descaracterizaria a extensão do benefício, visto que, para estes, havia previsão de aporte único integral pela instituidora no momento da elegibilidade. Com isso, sustentou que a acusação de que o plano beneficiava apenas os sócios não encontrava respaldo contratual.

A associação também rechaçou a caracterização dos aportes como pró-labore indireto. Argumentou que os valores destinados ao plano não guardavam relação com o trabalho desempenhado pelos sócios da Absoluta, mas decorriam de critérios vinculados ao volume de veículos comercializados pela rede de concessionárias, parâmetro objetivo e desvinculado de prestação laboral individual. Nessa linha, defendeu que inexiste natureza remuneratória a justificar a tributação previdenciária.

Quanto à solidariedade, a ABRAC sustentou que não tinha interesse comum na situação descrita no auto, limitando-se a cumprir atribuições estatutárias de natureza associativa.

Enfatizou que o art. 124, inciso I, do CTN não poderia ser interpretado de forma tão ampla a ponto de alcançar entidade que apenas anuía ao contrato e repassava recursos de terceiros. Ressaltou que a solidariedade tributária não se presume e que sua configuração exige demonstração inequívoca de participação na materialização do fato gerador, o que não teria ocorrido.

Além disso, invocou o princípio da pessoalidade da pena (art. 5º, XLV, da Constituição), ao sustentar que, ainda que se mantivesse a exigência fiscal em relação à Absoluta, não seria possível estender à ABRAC a aplicação da multa qualificada. Defendeu, de igual modo, a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Ao final, pediu a reforma integral da decisão recorrida, com o cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária que lhe foi atribuído. Subsidiariamente, pleiteou o afastamento da multa qualificada e da incidência de juros sobre multa, restringindo sua responsabilidade apenas ao tributo principal, se mantida.

Tem-se, portanto, a seguinte matriz:

MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO	IMPUGNAÇÃO	RAZÕES RECURSAIS
<b>1. Extensão do plano de previdência privada (art. 28, §9º, "p", da Lei 8.212/91) – O fisco entendeu que o PGBL contratado não era extensível a todos os empregados, pois apenas os sócios receberam aportes. Assim, não se aplicaria a exclusão legal, devendo os valores integrar o salário-de-contribuição.</b>	A Absoluta alegou que o plano previa dois grupos (sócios e empregados), de modo que era extensível a todos, ainda que aportes ao Grupo II só ocorressem quando preenchidas condições de elegibilidade. A ABRAC afirmou o mesmo, defendendo que a ausência de reservas imediatas não afastava a universalidade.	A Absoluta reiterou que o plano previa dois grupos e que a ausência de aportes ao Grupo II não excluía a abrangência. Acrescentou que, por força da LC 109/2001, apenas planos fechados exigem extensão a todos os empregados; em planos abertos, é lícito restringir a categorias. A ABRAC reforçou idêntico argumento.
<b>2. Natureza dos aportes – pró-labore indireto (art. 22, III, da Lei 8.212/91) – A fiscalização qualificou os aportes como remuneração indireta aos sócios, devendo incidir contribuição patronal de 20%.</b>	A Absoluta sustentou que não havia qualquer pagamento a título de pró-labore, mas contribuição associativa destinada a plano coletivo, desvinculada de serviços prestados. A ABRAC afirmou que os aportes derivavam do volume de veículos vendidos, sem relação com trabalho dos sócios, logo, sem caráter remuneratório.	A Absoluta reforçou que os aportes não se vinculavam a serviços, mas a parâmetros objetivos (volume de vendas), não caracterizando remuneração. A ABRAC destacou que não havia contraprestação laboral nem vínculo direto com o desempenho dos sócios.
<b>3. Ocultação nas GFIPs e escrituração contábil – O fisco entendeu que a ausência de registros específicos e de declaração em GFIP impediu o conhecimento do fato gerador, configurando omissão dolosa.</b>	A Absoluta defendeu que cumpriu suas obrigações acessórias (GFIP, MANAD) e que a ausência de lançamentos decorreu do fato de os aportes não serem pagos por ela, mas pela ABRAC.	A Absoluta reiterou que sempre cumpriu obrigações acessórias e que não houve intenção de ocultar informações, sendo o arranjo transparente e contratual.

<b>4. Multa qualificada de 150% (art. 35-A da Lei 8.212/91 c/c art. 44, §1º, da Lei 9.430/96 e art. 71 da Lei 4.502/64) – A autoridade aplicou a penalidade agravada, considerando caracterizada a sonegação.</b>	A Absoluta sustentou inexistir dolo ou fraude, pois não usou artifícios para iludir o fisco. Argumentou que, no máximo, caberia a multa ordinária de 75%. A ABRAC invocou o princípio da pessoalidade da pena (art. 5º, XLV, CF), para afastar a aplicação da multa em relação a sujeito passivo solidário.	A Absoluta alegou que a multa qualificada pressupõe dolo específico, o que não se comprovou. Invocou doutrina e jurisprudência do CARF para defender que simples divergência interpretativa não caracteriza fraude. A ABRAC reiterou a tese da pessoalidade da pena, sustentando não poder ser atingida pela multa agravada.
<b>5. Sujeição passiva solidária da ABRAC (art. 124, I, do CTN) – O fisco considerou que a ABRAC instituiu e interveio no plano, além de arrecadar e direcionar recursos, o que configuraria interesse comum.</b>	A ABRAC contestou, dizendo que foi apenas interveniente-anuente e repassadora de valores, sem interesse econômico direto. Alegou que a solidariedade não pode ser presumida.	A ABRAC reiterou que sua atuação se limitou a repasses de valores associativos, sem prática de fato gerador. Invocou jurisprudência que reconhece a ilegitimidade de interveniente-anuente.
<b>6. Juros de mora sobre a multa – O fisco afirmou que, como a multa integra o crédito tributário, incidem juros de mora sobre ela, conforme arts. 34 e 35 da Lei 8.212/91 e art. 61 da Lei 9.430/96.</b>	AUSENTE	A ABRAC sustentou que inexiste previsão legal para cobrança de juros sobre a multa de ofício, pedindo seu afastamento.
<b>7. Nulidade do auto de infração (art. 116 do CTN) – O argumento fiscal foi de que o contrato de previdência não afastava a incidência, logo não haveria nulidade.</b>	A Absoluta alegou que houve irregular desconsideração do contrato de previdência privada, sem invocação do art. 116 do CTN, o que tornaria o auto nulo.	A Absoluta reiterou a nulidade, sustentando que a autoridade, ao tratar o plano como inexistente, só poderia tê-lo feito com base no art. 116 do CTN, cuja aplicação depende de lei ordinária inexistente.

Feita essa síntese, passo ao exame das questões de fundo.

### 3 PRELIMINARES

#### 3.1 PRELIMINAR DE NULIDADE DECORRENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 116 DO CTN, POR AUSÊNCIA DE DENSIFICAÇÃO E INSTITUIÇÃO EM LEI ORDINÁRIA

A Absoluta reiterou a nulidade, sustentando que a autoridade, ao tratar o plano como inexistente, só poderia tê-lo feito com base no art. 116 do CTN, cuja aplicação depende de lei ordinária inexistente.

Porém, a reclassificação de atos em relação aos seus parâmetros de controle pode ser realizada com base no art. 149, VII do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de

constatação e comprovação de dolo, fraude ou simulação, de modo a representar fundamento autônomo e suficiente à autuação, em seu aspecto formal, com o prejuízo da alegação de ausência de lei ordinária ao art. 116, par. ún. do CTN (*moot*).

Nesse sentido, confira-se o seguinte precedente:

**Numero do processo:** 10665.003361/2008-11

**Turma:** 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

**Câmara:** 2ª SEÇÃO

**Seção:** Câmara Superior de Recursos Fiscais

**Data da sessão:** Thu Dec 16 00:00:00 UTC 2021

**Data da publicação:** Mon Feb 07 00:00:00 UTC 2022

**Ementa:** ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO. ATO ILÍCITO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. APLICAÇÃO DO ART. 149, VII DO CTN. O parágrafo único do art. 116 do CTN é norma de eficácia limitada que só produzirá efeitos a partir da edição de respectiva lei ordinária instituidora dos procedimentos aplicáveis ao caso. Entretanto, independente desta regulamentação, o art. 149, VII do CTN prevê o dever de realização de lançamento de ofício sempre que restar devidamente comprovado que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.

**Numero da decisão:** 9202-010.321

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci. (assinado digitalmente) Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício (assinado digitalmente) Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

**Nome do relator:** RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI

Diante do exposto, rejeito o argumento.

Sem outras preliminares, passo ao exame das questões de mérito.

## 4 MÉRITO

### 4.1 RECURSO VOLUNTÁRIO DE ABSOLUTA

### 4.2 NOTA SOBRE A ESTRUTURAÇÃO DA ANÁLISE

Por questão de eficiência, todas as questões em intersecção em ambas as razões recursais serão topicamente agrupadas nesta subsecção 4.1.

#### 4.2.1 AUSÊNCIA DE UNIVERSALIDADE. EXTENSÃO DO PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA (ART. 28, §9º, "P", DA LEI 8.212/91)

O fisco entendeu que o PGBL contratado não era extensível a todos os empregados, pois apenas os sócios receberam aportes. Assim, não se aplicaria a exclusão legal, devendo os valores integrar o salário-de-contribuição.

A Absoluta reiterou que o plano previa dois grupos e que a ausência de aportes ao Grupo II não excluía a abrangência. Acrescentou que, por força da LC 109/2001, apenas planos fechados exigem extensão a todos os empregados; em planos abertos, é lícito restringir a categorias. A ABRAC reforçou idêntico argumento.

Precedente desta 2ª Turma registra orientação semelhante, cujas razões aqui aplico por convencimento.

Confira-se a respectiva ementa:

**Numero do processo:** 16682.720315/2015-70

**Turma:** Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

**Câmara:** Segunda Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Tue Nov 06 00:00:00 UTC 2018

**Data da publicação:** Fri Jan 18 00:00:00 UTC 2019

**Ementa:** Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

**PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE REMUNERAÇÃO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

A LC nº 109/2001 alterou a regulamentação da matéria antes adstrita à Lei nº 8.212/1991, passando a admitir que no caso de plano de previdência complementar em regime aberto a concessão pela empresa a grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria não caracteriza salário-de-contribuição sujeito à incidência de contribuições previdenciárias.

COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO DE 15% SOBRE NOTA FISCAL OU FATURA.

O Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar o Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, no âmbito da sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC), declarou a constitucionalidade do inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, que previa a incidência de contribuição previdenciária de 15% sobre o valor de notas fiscais ou faturas de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho.

MANIFESTAÇÃO DA AUTORIDADE LANÇADORA PARA QUE SEHA PROCEDIDA RETIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EXISTÊNCIA DE ERRO MATERIAL.

Impõe-se a retificação do lançamento, realizada por diligência fiscal, que exclui parcelas lançadas por erro material.

**Numero da decisão:** 2202-004.825

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e em dar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Rosy Adriane Dias e Ronnie Soares Anderson, sendo que este manifestou interesse de apresentar declaração de voto. (assinado digitalmente) Ronnie Soares Anderson - Presidente (assinado digitalmente) Martin da Silva Gesto - Relator Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Marcelo de Sousa Sateles, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Andréa de Moraes Chieregatto e Ronnie Soares Anderson.

**Nome do relator:** MARTIN DA SILVA GESTO

Do voto do i. relator, Martin da Silva Gesto, extrai-se que A Lei Complementar 109, de 2001, estabeleceu um divisor de águas na compreensão da previdência complementar no Brasil, ao consolidar a separação entre regimes abertos e fechados e ao disciplinar de modo expresso a forma como as contribuições empresariais para planos coletivos devem ser juridicamente qualificadas. O referido acórdão confirma que, após a entrada em vigor dessa lei, a concessão de plano de previdência complementar em regime aberto, ainda que restrito a grupos de empregados e dirigentes, não constitui salário de contribuição sujeito à incidência de contribuições previdenciárias. Essa conclusão emerge da combinação entre a literalidade do texto normativo, a teleologia constitucional do art. 202 da Constituição e a interpretação sistemática conferida pela jurisprudência administrativa.

O primeiro argumento repousa na primazia constitucional do princípio da legalidade tributária, consagrado no art. 150, I, da Constituição. A LC nº 109/2001, ao regulamentar inteiramente a previdência complementar, afastou a aplicação residual do art. 28, § 9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/1991, que condicionava a exclusão da base de cálculo das contribuições

previdenciárias à oferta irrestrita do benefício a todos os empregados. O novo marco normativo passou a admitir que planos coletivos abertos podem ser contratados para categorias específicas de empregados e dirigentes, desde que aprovados pelo órgão regulador e instituídos na forma da lei (art. 26, § 3º, da LC 109/2001). Essa previsão positiva afasta a incidência tributária porque retira da esfera do salário aquilo que o próprio legislador complementar qualificou como contribuição de natureza previdenciária e não remuneratória. Mesmo diante da possível objeção de que o benefício restrito a uma categoria de empregados revelaria caráter contraprestacional, a refutação é clara: não há espaço para interpretação extensiva que recrie hipótese de incidência tributária em matéria reservada à lei complementar.

O segundo argumento decorre da interpretação teleológica do art. 202 da Constituição, que reconhece a previdência privada como instrumento de poupança e proteção social, de caráter complementar e facultativo, distinto da previdência oficial. O § 2º desse artigo estabelece que as contribuições destinadas a custear planos de previdência privada regularmente constituídos não integram a remuneração dos participantes. A LC 109/2001 nada mais fez do que concretizar esse comando constitucional, permitindo que empresas estipulem planos diferenciados de acordo com as idiossincrasias de sua estrutura funcional, sem que isso implique requalificação remuneratória. A lógica que sustenta esse raciocínio é a de que a natureza previdenciária se sobrepõe à forma de fruição do benefício: desde que se trate de plano autorizado e fiscalizado pela SUSEP, o aporte patronal mantém caráter previdenciário e não salarial. A objeção de que a seletividade na concessão desnaturaria o instituto não se sustenta, pois a Constituição não exige uniformidade absoluta, mas apenas a observância das normas regulatórias específicas.

O terceiro argumento apoia-se na jurisprudência administrativa consolidada no âmbito do CARF, que em sucessivos precedentes, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais, assentou a tese de que, após a LC 109/2001, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre planos abertos oferecidos a categorias específicas. O próprio acórdão examinado destaca que a fiscalização, ao sustentar a exigibilidade, equivocou-se ao aplicar regras próprias das entidades fechadas de previdência complementar (art. 16 da LC 109/2001), que determinam a oferta a todos os empregados. Essa confusão normativa foi rechaçada pelo colegiado ao reconhecer que, para os planos abertos, a lei autoriza expressamente a limitação a grupos de empregados ou dirigentes. Essa distinção revela que as vicissitudes do sistema previdenciário foram equacionadas pelo legislador, e não cabe ao intérprete ignorar a separação legal. Refuta-se, assim, o contra-argumento fiscal de que haveria remuneração disfarçada, pois a própria norma complementar desenhou o contorno legítimo da prática.

Dessa forma, a coerência entre Constituição, legislação complementar e jurisprudência administrativa demonstra que a LC 109/2001 não apenas alterou a regulamentação pré-existente, mas redefiniu a base conceitual do que deve ou não integrar o salário de contribuição. Ao admitir a estipulação de planos de previdência complementar abertos para grupos específicos de empregados e dirigentes sem repercussão tributária, o ordenamento

preservou a integridade do princípio da legalidade, assegurou a fidelidade ao art. 202 da Constituição e acompanhou a tendência de valorização de mecanismos privados de proteção social. A conclusão é inequívoca: tais aportes não constituem remuneração, e a tentativa de qualificá-los como salário para fins previdenciários afrontaria tanto a letra da lei complementar quanto a teleologia constitucional que a inspirou.

Diante do exposto, acolho o argumento.

#### 4.2.2 BASE DE CÁLCULO. APORTES. CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA.

A fiscalização qualificou os aportes como remuneração indireta aos sócios, devendo incidir contribuição patronal de 20%.

Em contraposição, a Absoluta reforçou que os aportes não se vinculavam a serviços, mas a parâmetros objetivos (volume de vendas), não caracterizando remuneração. A ABRAC destacou que não havia contraprestação laboral nem vínculo direto com o desempenho dos sócios.

Com o acolhimento do argumento anterior, afasta-se a tributação das quantias destinadas ao PGBL de característica aberta, e, portanto, o presente argumento perde supervenientemente seu objeto (*moot*), razão pela qual não será apreciado.

#### 4.2.3 MULTA QUALIFICADA DE 150% (ART. 35-A DA LEI 8.212/91 C/C ART. 44, §1º, DA LEI 9.430/96 E ART. 71 DA LEI 4.502/64)

A autoridade aplicou a penalidade agravada, considerando caracterizada a sonegação. Para tanto, apontou que a ausência de registros específicos e de declaração em GFIP impediu o conhecimento do fato gerador, configurando omissão dolosa.

Dispõe a legislação de regência:

##### **LEI Nº 4.502 DE 1964:**

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)  
(...)

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)  
(...)

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

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

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

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

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

#### **LEI 9.430/1996**

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)

Especificamente, a simulação e a fraude consistem em atos ou falhas intencionais que buscam prevenir ou adiar a ocorrência de um evento tributável, ou alterar suas características fundamentais, com o objetivo de diminuir a quantia do imposto a ser pago ou adiar seu pagamento. A distinção importante é que essas ações ou omissões ocorrem antes do evento tributável, impedindo que ele aconteça ou modificando seus elementos essenciais para reduzir ou postergar intencionalmente o tributo devido, na hipótese de simulação, e são retroativas, no caso da fraude (cf. DANIEL NETO, Carlos Augusto. *A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal*. Revista Direito Tributário Atual, n. 46. p. 145-170. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral).

A mera omissão é insuficiente para motivar a aplicação de multas motivadas pelo cometimento de fraude, conforme estabelecido nas Súmulas CARF 14 e 25.

Nos termos da Súmula CARF 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Segundo a Súmula CARF 25:

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

Conforme observado em análise doutrinária, eventuais inadimplências tributárias ou falhas cometidas no cumprimento das obrigações acessórias não são redutíveis aprioristicamente à obtenção de vantagem competitiva ou ao aumento dos lucros do contribuinte, em ação ou omissão tendente a ocultar ou a dissimular o fato jurídico tributário, ou a sua expressão econômica (SORRENTINO, Thiago Buschinelli. *Responsabilidade Tributária Patrimonial, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas*. São Paulo: Polo Books, 2019, p. 29 e seg.).

A inadimplência tributária constitui fenômeno complexo que permeia as relações entre o Estado arrecadador e os contribuintes, suscitando questões fundamentais sobre a natureza do ilícito fiscal e os limites da presunção de má-fé. No contexto do ordenamento jurídico brasileiro, emerge com clareza a necessidade de distinguir entre o mero descumprimento de obrigações tributárias e a conduta dolosa voltada à supressão ou redução consciente de tributos devidos.

A primeira consideração que se impõe reside na compreensão de que a inadimplência tributária representa risco inerente e contingente a toda atividade econômica, cuja eliminação completa revela-se impossível mesmo com os mais rigorosos sistemas de gestão. Esta realidade encontra fundamento na própria natureza da atividade empresarial, que se desenvolve em ambiente de incertezas e vicissitudes mercadológicas. O fracasso econômico, longe de constituir exceção, integra o espectro natural dos resultados possíveis em qualquer empreendimento, inexistindo regra ontológica que assegure o sucesso financeiro ou que transforme o insucesso em conduta ilícita.

Aqui cabe aplicar a racionalidade subjacente à *Navalha de Hanlon*. Utilizada neste contexto, ela demonstra que atribuir má-fé ou intenção dolosa à mera inadimplência, sem evidências robustas de conduta fraudulenta, configura não apenas erro lógico, mas também violação dos vetores fundamentais que regem o Estado Democrático de Direito, expressamente reproduzidos no Código Tributário Nacional e no restante da legislação de regência. Quando o

Estado presume dolo na simples falta de pagamento, ignora que a explicação mais provável reside em dificuldades financeiras genuínas, erros administrativos ou falhas de gestão que caracterizam a imperfeição humana, e não em conspiração deliberada contra o Erário.

Talvez um dos exemplos mais eloquentes da imprescindibilidade da *Navalha de Hanlon* nos juízos acerca da presença de dolo na ação do contribuinte, a obra shakespeariana "O Mercador de Veneza" oferece metáfora eloquente para ilustrar a crueldade de se presumir má-fé na inadimplência econômica. Antonio, mercador respeitável e empreendedor necessário ao progresso de sua cidade, vê-se à mercê de vicissitudes marítimas que escapam a seu controle (bem como à *imprudência* causada por suas pulsões). Suas naus, lançadas ao mar em época de tecnologia rudimentar, representavam não apenas investimento comercial, mas a própria pulsão humana pelo progresso através do comércio. O naufrágio de sua frota não decorreu de negligência ou dolo, mas das idiossincrasias próprias da navegação em mares revoltos, onde tempestades e piratas constituíam riscos conhecidos, porém inevitáveis. A consequência dramática, que quase lhe custaria uma libra de carne e a própria vida, exemplifica com vigor literário a barbárie de se equiparar inadimplência involuntária a crime doloso. Uma série de manobras judiciais, políticas e sectárias acabaram por oferecer uma hipótese de salvação rápida e imponderadamente aceita. Em nossa república democrática moderna, aceitar que o mero insucesso econômico possa automaticamente caracterizar intenção criminosa equivaleria a ressuscitar a prisão por dívidas e a transformar o empreendedorismo em atividade de risco penal presumido. O Código Tributário Nacional, alinhado aos vetores constitucionais da presunção de inocência e da dignidade da pessoa humana, repudia tal interpretação *jarvetiniana*.

Indubitavelmente, a estrutura normativa do direito tributário brasileiro estabelece clara distinção entre as diversas modalidades de descumprimento das obrigações fiscais, reservando as sanções penais apenas para condutas que ultrapassem o mero inadimplemento. A lei penal, expressamente imbricada na estrutura da norma sancionadora tributária em exame, enumera taxativamente as hipóteses de crimes tributários, todas caracterizadas pela presença de elementos subjetivos específicos que denotam a intenção deliberada de fraudar o Fisco. A sonegação fiscal exige a ocultação ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias; a fraude requer o emprego de artifício ou ardil; a conluio pressupõe ajuste doloso entre duas ou mais pessoas. Em nenhum momento o legislador incluiu a simples inadimplência como conduta criminosa, reconhecendo implicitamente que o não pagamento pode decorrer de causas alheias à vontade delituosa do contribuinte. Esta opção legislativa reflete compreensão sofisticada das realidades econômicas, onde crises financeiras, oscilações de mercado e erros de gestão constituem ocorrências ordinárias que não podem ser criminalizadas sob pena de se inviabilizar a própria atividade empresarial. Quando a administração tributária pretende inferir dolo da mera constatação de débitos não quitados, subverte a hierarquia normativa e cria tipos penal e sancionatório não previstos em lei, com a violação da regra da legalidade estrita que governa o direito tributário sancionatório-patrimonial e penal.

Sem prejuízo, a função dos tributos no Estado moderno transcende a mera arrecadação, configurando instrumento de política econômica e social que deve harmonizar-se com outros valores constitucionais, notadamente a livre iniciativa e o desenvolvimento nacional. Interpretar toda inadimplência como manifestação de dolo equivaleria a ignorar que o sistema tributário convive necessariamente com certo grau de inadimplemento involuntário, decorrente das flutuações naturais da economia ou da estupidez humana. As empresas operam em ambiente de competição e risco, onde margens de lucro estreitas, prazos de pagamento descasados e variações cambiais podem rapidamente transformar situação de regularidade fiscal em inadimplência. Reconhecer esta realidade não significa legitimar a evasão fiscal dolosa, mas compreender que entre o cumprimento integral das obrigações tributárias e a sonegação criminosa existe vasto espectro de situações intermediárias que não podem ser reduzidas a uma dicotomia simplista (cf. SORRENTINO, Thiago. **Responsabilidade Tributária, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas**. 1. ed. São Paulo: Polo Books, 2019). O próprio ordenamento jurídico prevê mecanismos de recuperação fiscal, parcelamentos e transações precisamente porque reconhece que a inadimplência pode decorrer de dificuldades temporárias superáveis, ou de ruína catastrófica irrecuperável, incompatíveis com a presunção de má-fé permanente.

A regra da explícita e consistente motivação e fundamentação dos atos administrativos se aplica- com especial vigor às acusações de ilícitos qualificados pela intenção sonegatória, apondo-se à administração fazendária o dever de demonstrar, além da materialidade do débito, a presença inequívoca do elemento subjetivo doloso. Esta exigência probatória não constitui privilégio indevido aos devedores fiscais, pois se trata de garantia fundamental que impede a transformação do poder de tributar em instrumento de opressão. Quando se presume dolo na inadimplência isolada, inverte-se o ônus da prova de maneira incompatível com o devido processo legal, forçando o contribuinte a demonstrar sua inocência em vez de exigir do Estado a comprovação da culpabilidade. Esta inversão viola não apenas normas processuais, mas a própria estrutura lógica do **DIREITO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR**, onde a dúvida deve favorecer o acusado e não o acusador.

Como observação puramente lateral (*obiter dictum*), anota-se que as consequências práticas de se presumir dolo na inadimplência tributária revelar-se-iam devastadoras para o ambiente de negócios e para a própria arrecadação fiscal. Empresários honestos, confrontados com dificuldades financeiras temporárias, ver-se-iam transformados em criminosos presumidos, desencorajando o empreendedorismo e a formalização de negócios. A ameaça de criminalização automática da inadimplência criaria incentivo perverso para a informalidade, onde a ausência de registros oficiais supostamente protegeria o indivíduo contra acusações sancionatórias patrimoniais e penais.

Paradoxalmente, a presunção de má-fé reduziria a base tributária ao afugentar contribuintes do sistema formal, prejudicando a arrecadação que se pretende proteger. O direito comparado oferece exemplos eloquentes de jurisdições onde a criminalização excessiva de

condutas empresariais resultou em fuga de capitais e estagnação econômica, demonstrando que a segurança jurídica constitui pré-requisito para o desenvolvimento sustentável.

Em conclusão, a isolada inadimplência tributária, seja total ou parcial, revela-se manifestamente insuficiente para caracterizar a intenção consciente de reduzir ou suprimir tributo devido. Esta afirmação encontra amparo não apenas na interpretação sistemática do ordenamento jurídico, mas também na compreensão das realidades econômicas que permeiam a atividade empresarial e na aplicação dos princípios fundamentais que regem o Estado Democrático de Direito. A presunção de dolo baseada exclusivamente no inadimplemento viola a presunção de inocência, ignora as vicissitudes naturais dos negócios e cria ambiente de insegurança jurídica incompatível com o desenvolvimento econômico. O combate à sonegação fiscal, objetivo legítimo e necessário do Estado, deve pautar-se pela identificação precisa de condutas dolosas comprovadas, e não pela sanção indiscriminada de todos aqueles que, por razões alheias à má-fé, encontram-se temporariamente impossibilitados de cumprir suas obrigações tributárias. Somente assim preservar-se-á o equilíbrio entre o poder de tributar e os direitos fundamentais dos contribuintes, garantindo que o sistema fiscal cumpra sua função social sem transformar-se em instrumento de opressão.

Em síntese conclusiva, não se pode imputar ao sujeito passivo, ou ao seu representante, a intenção de reduzir ou de suprimir tributo, mediante ocultação ou manipulação do fato gerador concreto, se a conduta for indicativa de negligência ou de imperícia.

Também é inadmissível a utilização da Teoria do Domínio do Fato para responsabilizar pessoas naturais por infrações tributárias, especialmente aquelas que adotam em seus descritores normativos elementos típicos do Direito Penal (REsp 1.854.893, Sexta Turma, por unanimidade, julgado em 08/09/2020, DJe 14/09/2020).

Como os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 versam sobre fraude, simulação e conluio na perspectiva penal, a eles se aplica um padrão interpretativo mais rigoroso, refratário ao uso de ficções e de presunções que, em matéria civil não sancionatória, talvez fossem admissíveis.

Por sua eficácia **PERSUASIVA** e clareza, transcrevo o seguinte trecho de decisão proferida pelo Min. MESSOD AZULAY, nos autos do HC 0367396-24.2024.3.00.0000 (DJe-N de 04/02/2025):

Em especial, a demonstração do dolo pertinente à prática do núcleo do respectivo tipo penal é imprescindível.

Conforme descreve Thiago Sorrentino, os tipos penais previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990, cujas características se espraiam em comum noutras tipos relacionados às vicissitudes das empresas, pressupõem a comprovação de conduta ativa ou omissiva consciente e tendente a escamotear a ocorrência do fato jurídico tributário, em suas dimensões qualitativas ou quantitativas, que extrapolam "postura não intencional de prejudicar, nem de cometer erros, de

modo a tornar eventual desvio um acidente inafastável pela contingência" (Um Conto de Duas Falsidades: a Influência Recíproca das Retóricas Tributária e Penal na Definição do Ilícito Tributário Punível com Sacrifícios ao Patrimônio e à Liberdade Física. Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 121 – Ago-Set/2024, p. 96-110).

De outro modo, tais tipos penais reduzir-se-iam à criminalização do mero inadimplemento tributário, figura inexistente na legislação de regência (cf., e.g., AgRg no AREsp: 1848690 SC 2021/0069114-1, Data de Julgamento: 19/12/2022, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/02/2022; e, pelo racional, a orientação constante na Súmula 430/STJ).

Por exemplo, o atual panorama legal e jurisprudencial dá ampla margem a interpretações legítimas sobre o modo como os empreendimentos podem ser validamente organizados e desenvolvidos.

Demonstrativo dessa larga latitude interpretativa está nas discussões judiciais sobre os critérios decisórios determinantes que caracterizariam a *pejotização*, ilícita, de terceirização, lícita, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em precedentes vinculantes (cf. Estudos Tributários e Aduaneiros – IX Seminário CARF / Francisco Marconi de Oliveira ... [ et al.], Coordenador. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 2024).

Calha sempre lembrar uma observação feita pelo Min. Cesar Peluso, durante uma das sessões plenárias do STF, em que se discutia a responsabilização do advogado público pela elaboração de parecer adotado por autoridade, cuja conduta fosse, posteriormente, tida por ilegal.

Segundo se recorda, disse o Min. Peluso algo próximo a (ou com esse sentido):

Se onze pessoas dotadas de notório saber jurídico muitas vezes não chegam a uma decisão unânime, como exigir de outras pessoas que vaticinem a única solução correta a uma questão jurídica, tal como posteriormente interpretada pelo Judiciário?

Neste ponto, é útil reafirmar: os requisitos para qualificação da multa, por se relacionarem ao direito administrativo sancionador, bem como por literalmente utilizarem a legislação penal como parâmetro de controle (Lei 4.502/1964), devem adotar as salvaguardas e linhas de interpretação típicas do direito penal.

No caso em exame, a autoridade lançadora adotou como critérios decisórios determinantes para aplicação da multa qualificada duas circunstâncias:

1. Ausência de lançamentos contábeis dos aportes
  - 1.1. Fato: não havia registros contábeis específicos na empresa referentes aos valores destinados ao plano de previdência privada.
  - 1.2. Fundamento: a omissão impediu que o fisco pudesse identificar, pela contabilidade regular, a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias. Essa conduta foi enquadrada como ação dolosa apta a “impedir ou retardar” o conhecimento do fato tributável, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/1964.
2. Não declaração em GFIP dos valores aportados
  - 2.1. Fato: os aportes em favor dos sócios não foram informados nas GFIPs entregues pela empresa.
  - 2.2. Fundamento: a falta de informação em obrigação acessória relevante configurou omissão deliberada, pois ocultou da fiscalização a base de cálculo sobre a qual incidiria a contribuição, dificultando o conhecimento do fato gerador.
3. Estrutura de repasse por meio da ABRAC
  - 3.1. Fato: os valores eram recolhidos pela General Motors a título de contribuição associativa, transferidos à ABRAC e, em seguida, direcionados ao plano de previdência dos sócios. A Absoluta resarcira a GM por meio de lançamentos contábeis genéricos (“contribuições associativas”), sem referência à previdência privada.
  - 3.2. Fundamento: esse arranjo financeiro, ao interpor uma associação como intermediária e utilizar rubricas contábeis genéricas, foi interpretado como expediente que mascarava a real destinação dos valores, caracterizando intuito de ocultação dolosa.
4. Contradição nas informações prestadas à fiscalização
  - 4.1. Fato: em resposta inicial ao Termo de Intimação, a empresa afirmou não possuir plano de previdência privada. A existência do contrato só foi constatada mediante diligência externa junto à ABRAC.
  - 4.2. Fundamento: a prestação de informação falsa ou incompleta foi vista como indício de dolo específico, revelando intenção de

suprimir ou reduzir tributo e impedindo o fisco de conhecer tempestivamente a ocorrência do fato gerador.

5. Benefício exclusivo a sócios, em detrimento dos empregados

5.1. Fato: embora o contrato previsse dois grupos de beneficiários (sócios e empregados), apenas o Grupo I (sócios) recebeu aportes.

5.2. Fundamento: a restrição do benefício aos sócios foi interpretada como forma de remunerar indiretamente os administradores, sem a devida tributação, e como tentativa de dissimular a verdadeira natureza remuneratória dos valores.

Inicialmente, observo que as descrições coincidentes com descumprimentos de obrigações acessórias são insuficientes para justificar a presença de dolo, fraude ou simulação, na medida em que as respectivas motivações se confundem e reduzem à própria hipótese da multa por violação formal.

Confira-se:

**Numero do processo:** 15983.720083/2019-26

**Turma:** Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

**Câmara:** Segunda Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Tue Mar 05 00:00:00 UTC 2024

**Data da publicação:** Fri Mar 22 00:00:00 UTC 2024

**Ementa:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

[...]

MULTA QUALIFICADA. NÃO APLICAÇÃO. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº 14. A simples apuração de omissão fatos geradores de contribuição previdenciária em GFIP por si só não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

**Numero da decisão:** 2202-010.476

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de ilegalidades e inconstitucionalidades, e, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para

afastar a responsabilidade solidária do diretor-presidente, e para afastar a qualificação da multa, reduzindo-a ao piso legal, exceto em relação à infração com descrição de apropriação indébita, vencido o Conselheiro Eduardo Augusto Marcondes de Freitas (relator original), que negava provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva. Julgamento iniciado em outubro de 2023. Designada redatora ad hoc a conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva. Não participou do julgamento o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, prevalecendo o voto proferido pelo relator original, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas. (documento assinado digitalmente) Sonia de Queiroz Accioly - Presidente (documento assinado digitalmente) Sara Maria de Almeida Carneiro Silva- Redatora ad hoc (documento assinado digitalmente) Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Redatora designada Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, João Ricardo Fahrion Nuske, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

**Nome do relator:** EDUARDO AUGUSTO MARCONDES DE FREITAS

De todo o modo, apesar do registro de aparentes cinco propriedades a motivar a aplicação da multa qualificada, as descrições constantes nos itens 1, 2, 4 e 5 são redutíveis ao mesmo núcleo, consistente na falta de registros contábeis, fiscais e informacionais (em respostas às intimações) de dados considerados essenciais pela autoridade.

Evidentemente, seria necessário à autoridade fiscal que demonstrasse como essas omissões não decorrem de lapsos ordinários, nem de erros administrativos ou de interpretação contingentes à qualquer ação humana.

Ausente essa demonstração, deve-se aplicar o *Princípio de Hanlon*, típico da avaliação das probabilidades e causas de eventos danosos decorrentes da conduta individual ou coletiva, de modo a assumir a existência de um equívoco, e não de uma ação consciente e orientada à lesão ao erário.

**Com essa orientação, o ponto cardinal da descrição feita pela autoridade lançadora, para se afastar a presunção de erro, é a afirmação que a própria criação da ABRAC se mostrou um estratagema para dar ares de validade e lisura ao pagamento de vantagens aos indivíduos identificados ao longo da fiscalização, sem o recolhimento dos tributos devidos.**

Apenas para fins de referência, registro o seguinte trecho do documento rotulado como Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 3.486-3.495):

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 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 3.383 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 contabil da cc com os val. rec. GM 2011 e Conta contabil 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): "X/ — 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 (resposta 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.

Tais elementos coligidos pela autoridade lançadora são indiciários e circunstanciais, porém insuficientes para comprovar a criação e manutenção da ABRAC tão-somente para escamotear propriedades determinantes dos pagamentos feitos, com o objetivo de dar-lhes a classificação jurídica capaz de furtar-lhes à tributação válida e devida.

Seria necessário que a autoridade lançadora demonstrasse o acordo de vontades para constituir essa entidade espúria, de modo direto, ou, ao menos, com a demonstração de que ela verdadeiramente não exerce nenhum de seus objetos sociais declarados. Pela leitura do que há disponível nestes autos sobre esse estatuto, a ABRAC tem um escopo de atuação maior, e é composta por mais concessionárias, que, ao menos potencialmente, possuem interesse legítimo em atuar coletivamente de modo organizado e formalizado.

Parece-me que a circunstância de o PGBL não ser instituído em favor da universalidade dos empregados da pessoa jurídica impressionou a autoridade lançadora a ponto de se tornar critério decisório determinante e suficiente ao reconhecimento da estrutura lesiva ao erário, quando, se ela existir, o bem jurídico tutelado vilipendiado não seria o Estado, mas sim os trabalhadores, individual e coletivamente.

Conforme apontou o min. Sepúlveda Pertence, *inconstitucionalidades não se compensam*. Existente uma aparente violação trabalhista, a solução dar-se-á com os instrumentos inerentes à fiscalização e à Justiça do Trabalho, sem que os instrumentos utilizados pelo sistema tributário pudessem corrigir o erro vislumbrado pelas autoridades fiscais.

Nesse contexto, por entender que a motivação e a fundamentação do lançamento não descrevem, nem comprovam, o necessário dolo, fraude, simulação ou conluio, entendo que estão ausentes as propriedades determinantes para aplicação da multa qualificada.

Diante do exposto, acolho o argumento.

#### 4.3 RECURSO VOLUNTÁRIO DA ABRAC

##### 4.3.1 SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA DA ABRAC (ART. 124, I, DO CTN)

O fisco considerou que a ABRAC instituiu e interveio no plano, além de arrecadar e direcionar recursos, o que configuraria interesse comum.

Em resposta, a ABRAC reiterou que sua atuação se limitou a repasses de valores associativos, sem prática de fato gerador. Invocou jurisprudência que reconhece a ilegitimidade de interveniente-anuente.

Dispõe a legislação de regência, *verbatim*:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

A interpretação das normas tributárias, em sua constante busca por conferir efetividade à arrecadação, por vezes se aproxima perigosamente de um realismo jurídico que, ao priorizar o resultado, flexibiliza os contornos semânticos da lei.

Tal vicissitude hermenêutica manifesta-se de forma emblemática na tentativa de enquadrar indivíduos que contingentemente apresentem alguma perspectiva de vantagem, direta ou indireta, pecuniária ou negocial, com a operação tributada.

Contudo, uma análise sistemática e finalística do ordenamento jurídico, fiel aos princípios que o estruturam, compõe à conclusão de que a mera circunstância de haver alguma utilidade na ocorrência do fato gerador, é insuficiente para caracterizar o “interesse comum” a que alude o artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, e, por conseguinte, tornar esse potencial beneficiário automaticamente responsável pelo crédito fiscal.

Primeiramente, a **regra** da estrita legalidade tributária, detalhada no **artigo 97 do Código Tributário Nacional**, ergue-se como barreira intransponível à ampliação analógica da sujeição passiva. Este postulado exige que a lei defina de maneira exaustiva e fechada todos os elementos da obrigação tributária, notadamente quem deve pagar o tributo. O Código Tributário Nacional, em sua função de lei complementar, estabelece um rol taxativo de contribuintes e responsáveis. O artigo 121 define o contribuinte como aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, ao passo que o artigo 124, inciso I, disciplina a solidariedade entre pessoas que **já ostentem** a condição de sujeitos passivos, por força de outra norma.

É o que ocorre entre coproprietários de um mesmo bem, em relação aos tributos que gravam a propriedade imóvel. A norma surge para impedir que querelas baseadas na **ordem de privilégios** atrapalhe a efetividade da arrecadação.

Como observei em trabalho acadêmico, *solidariedade* não é hipótese de atribuição originária de sujeição passiva, pois ela opera como norma destinada a estabelecer a concomitância da exigibilidade do tributo, uma vez já definida a relação jurídica tributária (Sorrentino, Thiago Buschinelli. Controle, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, da atribuição de responsabilidade

tributária aos sócios e administradores de pessoas jurídicas. 2008. 483 f. Dissertação de Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008).

A própria administração tributária, em norma vinculante, reconhece que “[d]eve-se comprovar o *nexo causal* em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo”, para que se atribua responsabilidade tributária (cujo vínculo será *solidário* – por concomitante, e não *sequencial* ou *seriatim* – com benefício de ordem), nos termos do Parecer Cosit 4/2018.

Em reforço persuasivo, lembro que o min. Luiz Fux, a quem tive a honra e o privilégio de assessorar no Supremo Tribunal Federal, ainda antes de ascender à Suprema Corte, observava que

nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

REsp: 859616 RS 2006/0124190-8, Relator.: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 18/09/2007, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 15.10.2007 p. 240

Ou, como apontado pelo min. Mauro Campbell Marques, “a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), sobretudo em sede de direito tributário” (STJ - EREsp: 834044 RS 2009/0041277-3, Relator.: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 08/09/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 29/09/2010).

Dado que a motivação e a fundamentação do lançamento não revelam a constituição de entidade jurídica destinada precípuamente a ocultar, nem a escamotear, fatos ao conhecimento das autoridades fiscais, não se pode concluir pela existência de “interesse comum” no estabelecimento de remuneração artificial e ilegalmente posta fora do alcance da tributação.

Ademais, observo que a responsabilidade tributária objetiva em matéria previdenciária foi julgada inconstitucional (RE 562.276, Relator.: ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 03/11/2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 10/02/2011).

Desse julgado retiro a constatação, persuasiva, de que o art. 124, I do CTN deve ser lido sem que ele seja colateralmente utilizado para alcançar responsabilização típica do art. 135 do CTN ou a responsabilização relativa aos grupos econômicos de fato (“irregulares”), dado que tal atribuição de sujeição passiva por derivação equivaleria à responsabilidade *sem culpa*, deflagrada

pela isolada circunstância de uma dada pessoa ter, potencialmente, de modo mais próximo ou de grande distância, eventual benefício inadvertido (*windfall*) com o ato.

Diante do exposto, acolho o argumento.

## 5 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE dos recursos voluntários, com exceção da alegação de inaplicabilidade de juros moratórios sobre a multa de ofício, em razão da preclusão, e, na parte conhecida, DOU-LHES PROVIMENTO.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Buschinelli Sorrentino**