



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10166.724042/2013-23
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.289 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2016
Matéria IRRF
Recorrente CONSTRUTORA ARTEC S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2009, 2010, 2011

PRELIMINAR. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO.
Multa isolada. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A multa pela falta de retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, não pode ser aplicada isoladamente nos casos em que o imposto não mais é exigível da fonte pagadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher as preliminares arguidas e dar provimento ao recurso voluntário.

Realizou sustentação oral, pelo Contribuinte, a Drª Anete Mair Maciel Medeiros, OAB/DF 15787.

Assinado digitalmente.

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente.

Assinado digitalmente.

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ - Relatora.

EDITADO EM: 06/09/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA (Presidente), CARLOS ALBERTO DO AMARAL AZEREDO, JOSE ALFREDO DUARTE FILHO (Suplente convocado), MARIA ANSELMA

COSCRATO DOS SANTOS (**Suplente convocada**), DENNY MEDEIROS DA SILVEIRA (**Suplente convocado**), DANIEL MELO MENDES BEZERRA, CARLOS CESAR QUADROS PIERRE E ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nesta oportunidade, utilizo-me do relatório produzido em assentada anterior, eis que aborda de maneira elucidativa os fatos objeto dos presentes autos, nos termos seguintes:

Trata-se de auto de infração (fls. 02/09) para a exigência de multa isolada pela falta de retenção ou recolhimento do IRRF, infrações essas ocorridas nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, conforme expõe o fisco em seu Relatório Fiscal (fls. 03/04), conforme abaixo se segue:

a) A fiscalização originou-se em decorrência da “Operação Esperança”, doravante intitulada de “Caixa de Pandora” e foi iniciada em 16/08/2012;

b) Da análise dos documentos obtidos pelo fisco, foi possível constatar a existência de indícios de fatos geradores não declarados à RFB;

c) Verificou-se que a empresa fiscalizada não declarou nem recolheu contribuições sociais incidentes sobre remuneração de trabalhadores que lhe prestaram serviços;

d) Especificamente, no que tange às contribuições previdenciárias, os trabalhos da fiscalização resultaram na cobrança de contribuições incidentes sobre as seguintes verbas no período de 2008 a 2010: remunerações indiretas pagas mediante a utilização de empresa interposta (FREECARD); remunerações indiretas pagas aos sócios mediante a utilização de aumento e de redução do capital social (retirada ilegal de capital); remunerações indiretas relacionadas a mútuos simulados;

e) Entretanto, também foi verificado que o contribuinte não declarou em DIRF as verbas mencionadas acima e tampouco efetuou a retenção do Imposto de Renda incidente sobre elas;

f) Tais fatos ensejaram a lavratura do lançamento de ofício de multa isolada pela não retenção do IRRF;

g) Nesse contexto, as verbas e sobre as quais não foram efetuadas as retenções do IRRF e que serviram de base para aplicação da multa isolada estão devidamente discriminadas nos Anexos 31 e 32 e coincidem com as constantes na fiscalização de contribuições previdenciárias;

h) O cálculo das multas encontra-se detalhado nas planilhas dos anexos 31 e 32, assim como a discriminação dos pagamentos que deram origem à autuação;

i) No caso, restou nitidamente comprovado que, de forma continuada, o contribuinte em questão simulou situações e utilizou manobras contábeis para, de forma fraudulenta, mascarar a ocorrência de fatos geradores e impedir a efetiva cobrança de contribuições incidentes sobre remunerações pagas a trabalhadores, notadamente, seus sócios;

j) Para isso, valeu-se de diversos artifícios fraudulentos, dentre eles: simulações relacionadas à realidade da situação da empresa, a utilização de pessoa jurídica interposta e a contabilização de lançamentos em desacordo com a legislação;

k) Cumpre mencionar, conforme descrito no decorrer do Relatório Fiscal (Anexo 30), que os sócios da ARTEC (empresa fiscalizada), além de serem beneficiários diretos de pagamentos descritos nesse relatório, consentiram com as práticas adotadas para remunerá-los indiretamente;

l) Nesse contexto, o fisco se viu obrigado a caracterizar a sujeição passiva solidária dos seguintes sócios/administradores: Eugênio Cesar Alves Lacerda; Mauro Desar Alves Lacerda e Paulo Cesar Nogueira Lacerda;

m) Este processo é decorrente da autuação de contribuições previdenciárias constante no processo administrativo nº 10166724040/2013-34.

Devidamente cientificada (fls.) em //2013, a interessada, em 01/07/2013, apresentou impugnação (fls. 905/943), cujas razões de defesa, em resumo, abaixo transcrevo:

a) Segundo o fisco, a interessada teria deixado de recolher contribuições previdenciárias patronais, de segurados e incidentes sobre remunerações pagas a segurados que lhe prestaram serviços, bem como descumprido obrigações acessórias, o que gerou a lavratura de diversos autos de infração. Além desses débitos, foi apurada também a ausência de retenção do IRRF;

b) Arrolou ainda o fisco os sócios como devedores solidários;

c) As supostas irregularidades fiscais nas operações realizadas nos anos de 2008 a 2010 consistiram no seguinte:

i) existência de saldo credor de caixa;

ii) remuneração indireta através da FREECARD;

iii) remuneração indireta mediante aumento e redução de capital;

iv) Remuneração indireta por meio de simulação de mútuos.

d) Assevera a interessada que os artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional (que devem ser interpretados de forma conjunta) só autorizam a responsabilização dos sócios nas hipóteses em que pratiquem atos com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da sociedade;

e) No entanto, no seu entender, o fisco não apontou um único ato que tivesse sido praticado com afronta à lei ou ao contrato social por parte dos sócios (nem sequer por parte da ARTEC);

f) O fisco entendeu que a impugnante teria utilizado 'pessoa jurídica interposta para remunerar de maneira indireta seus trabalhadores, notadamente seus sócios, e burlar as legislações trabalhistas, previdenciária e tributária;

g) A Impugnante nega que os pagamentos questionados pela Auditoria Fiscal tenham a natureza de prêmios, ao contrário se tratam de valores pagos como um estímulo ao trabalho e não em decorrência da prestação dos serviços pelos sócios, razão pela qual não consistem em remuneração do trabalho;

h) Assevera a Impugnante que, de acordo com os termos do contrato de prestação dos serviços, a FREECARD é empresa que desenvolve e administra programas de marketing de produtividade, incentivo e qualidade dirigido ao público interno e de relacionamento comercial das empresas, a fim de incrementar as atividades desenvolvidas;

i) Com efeito, os valores pagos a título de FREECARD não se caracterizam como salário ou remuneração por serviço prestado, razão pela qual se torna impossível a sua tributação pelas contribuições previdenciárias;

j) Dessa forma, não pode a autoridade fiscal dizer que determinado pagamento, que não possui a natureza de salário ou que não é pago em razão da prestação de um serviço, deve ser considerado como tal para fins de incidência das contribuições devidas à previdência social;

k) Ressalta a Impugnante que as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais não estão sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias;

l) Questiona a Impugnante a caracterização como remuneração dos valores pagos à mãe dos sócios, que jamais integrou os quadros da Impugnante;

m) O montante pago aos sócios não é base de cálculo das contribuições previdenciárias, de modo que deve ser excluído da autuação, por se caracterizar como prêmio. Caso assim não entenda, deve-se, ao menos, reconhecer que o valor não tem natureza de pro-labore, mas sim de dividendo, não devendo ser objeto de autuação;

n) Quanto ao suposto pagamento de remunerações indiretas aos sócios mediante a utilização de aumento e de redução de capital social, ressalta a interessada que a operação foi correta;

o) O aumento de capital social foi efetuado em 17/01/2008, com reserva de reavaliação da marca ARTEC reconhecida na contabilidade em 01/11/2007 e sua posterior redução, em 01/09/2009, fundado em excesso de capital social, conforme preceitua o art. 1.082 do Código Civil;

p) Entende o fisco que a redução do capital social foi uma forma de remuneração indireta;

q) A Autuada entende que o aumento e redução do capital da empresa foram realizados de forma correta, não padecendo de qualquer vício ou irregularidade. As referidas operações foram assim descritas pela Autuada, nas fls. 936/942.

A contribuinte contratou, em meados de 2007, empresa de consultoria renomada no mercado para efetuar a avaliação da marca ARTEC, devidamente registrada no INPI sob o n. 900559918. A conclusão dos trabalhos se deu em 1º de novembro de 2007, com a elaboração do respectivo laudo de avaliação.

Nessa data, a contribuinte reconheceu em sua contabilidade o valor correspondente à marca ARTEC, baseada na mensuração obtida pelo laudo produzido por especialistas.

Em 12 de março de 2008, por meio da 54ª alteração do contrato social da contribuinte, elevou-se o capital social na exata medida da reserva de reavaliação, distribuindo-se ponderadamente de acordo com a participação de cada sócio no capital.

O aumento do capital social da empresa foi motivado principalmente pela expectativa de rentabilidade futura, reflexo da receita líquida projetada pela empresa especialista quando contratada para a avaliação da marca. Como a contribuinte tem como principal cliente o Estado, seja nas esferas federal, estadual, municipal ou distrital, é salutar que, à vista da expectativa de aumento das receitas no futuro, tenha um capital social para fazer frente aos investimentos necessários, além do que é comum que os editais de licitação requeiram capital expressivo para que a empresa possa participar dos certames.

Após cerca de um ano e meio do aumento do capital social, verificando a contribuinte não ser necessária, para a consecução do seu objeto social, a excessiva quantia de capital, resolve diminuí-los, devolvendo aos sócios parte do investimento, não através de pecúnia ou de remunerações de qualquer natureza, mas sim por meio de compensação de títulos e crédito de conta-corrente dos sócios. Isso foi sacramentado por meio da 57ª alteração do contrato social.

Nesse ponto, cabe um destaque. Em 2002, houve um aumento do capital social da empresa, da ordem de R\$ 10.000.000,00 para R\$ 20.000.000,00, conforme pode ser observado na DIPJ 2003. Esse acréscimo da capital subscrito foi registrado na DIPJ erroneamente, contra o item 15 “clientes” da ficha 38A, quando

deveria ter sido lançado no item 16 “créditos com pessoas ligadas”. Esse erro é facilmente constatado quando se analisa a DIPJ de 2002, cujo saldo final do item 16 “créditos com pessoas ligadas” é exatamente o mesmo saldo inicial do item 15 “clientes” da DIPJ de 2003, ou seja, R\$ 4.004.196,21.

O motivo dessa contrapartida está no fato de que o capital social foi integralizado com notas promissórias emitidas pelos sócios da empresa. Dessa forma, na contabilidade da empresa, foi feito um crédito a “capital social subscrito” e um débito a “títulos a receber – LP”.

Embora a contribuinte não tenha mais disponível a contabilidade anterior ao ano de 2005, no balanço deste ano (2005) é possível ver o saldo da conta “títulos a receber – LP”, cujo valor contém os R\$ 10.000.000,00 referentes à contrapartida do aumento do capital social em 2002.

Por outro lado, a empresa realizava diversos empréstimos aos sócios, que eram reconhecidos na conta contábil “conta corrente financeira”, no ativo circulante.

Tais empréstimos, inclusive, foram objeto de autuação neste processo, o que será tratado, especificamente, em momento oportuno.

Então tem-se que a empresa detinha dois tipos de títulos contra os sócios: as notas promissórias, registradas na conta “títulos a receber – LP”, e os mútuos, lançados na conta “conta corrente financeira”.

De posse dessas informações, quando em 1º de julho de 2009, a contribuinte efetuou a já mencionada redução do capital social, realizando lançamento a débito na conta “capital subscrito” e a crédito nas contas “títulos a receber – LP” e “conta corrente financeira”. Veja-se o lançamento:

*Capital Subscrito a diversos.....R\$
20.010.000,00*

*Títulos a Receber – LP.....R\$
13.947.000,00*

*Conta Corrente Financeira.....R\$
6.063.000,00*

Esse lançamento pode ser facilmente verificado nos respectivos razões, que estão juntados a esta impugnação, reflexos da 57ª alteração contratual.

Portanto, a redução do capital social não resultou em saída de numerário, bens do imobilizado ou créditos contra terceiros, mas recebíveis da empresa contra os sócios, compensando-se as obrigações nos termos do art. 368 do Código Civil.

Com essas informações, ficam claras as razões de impugnação a seguir aduzidas, suficientes para infirmar as conclusões do auditor fiscal.

r) No entender da Autuada, não pode haver simulação se não há qualquer verdade escondida, e as operações em comento foram todas registradas na contabilidade;

s) Assevera a Autuada que também a fraude não está presente, pois não houve remuneração física dos indicados como beneficiários da renda, de modo que, em absoluto, houve pagamento de remuneração a ponto de gerar qualquer indício de fraude pela redução do capital;

t) Assinala a Autuada que entre o aumento e a redução do capital decorreu um período de um ano e cinco meses, o que impede que sejam considerados atos seguidos;

u) A Autuada tece diversas considerações para demonstrar a idoneidade do laudo de avaliação da marca;

v) Argumenta a Autuada que cabe aos sócios promover o aumento ou a redução do capital social a partir do crescimento ou do encolhimento da empresa desenvolvida pela sociedade, tal como levado a efeito pela Impugnante por meio da 54ª alteração contratual, no ano de 2008, em que se aumentou o capital social da empresa de R\$ 20.000.000,00 para R\$ 43.179.000,00;

w) A metodologia de avaliação da marca ocorreu mediante a aplicação do conceito de alívio de royalties, e a referida análise não depende dos fatores que a Auditoria afirmou que foram ignorados (existência de prejuízos e lucros, grau de endividamento, índice de solvência, etc.);

x) Trata-se de método amplamente utilizado, sendo o preferido pelas autoridades tributárias e pela Justiça, porque calcula os valores da marca através de referência a transações documentadas de terceiros, sendo baseada em informações financeiras disponíveis publicamente;

y) A taxa de royalty será determinada em função do desempenho da marca levando em consideração o período histórico, que tomou por base o faturamento da empresa a partir do balanço de 1997 e o projetado até 2016;

z) A projeção de receita líquida levada a efeito pelo laudo de avaliação perfilhou, nos anos de 2008 e 2010, por exemplo, números bem próximos dos alcançados pela ARTEC, como se observa nos balanços desses períodos, no primeiro ano, a projeção foi de 43 milhões, enquanto a Autuada alcançou a marca de 41 milhões, já no segundo ano apontado, o laudo previu 48 milhões, sendo que a empresa apurou 57 milhões;

aa) A valorização da marca levou em conta os seguintes fatores:

- aumento da receita líquida nos últimos 10 anos girou em torno de 27,9% ao ano;

- a reestruturação organizacional e mercadológica assegurarão os níveis de crescimento, faturamento e rentabilidade compatíveis com o setor;
- há previsão de lançamento de novos serviços e aumento de participação de produtos existentes;
- a empresa é líder na área de obras públicas no Distrito Federal;
- existem novos investimentos previstos a curto e médio prazos nos setores industrial e mercadológico;
- há novos contratos de obras a serem firmados e orçamento de obras em análise.

bb) Defende a Autuada, em contraposição ao alegado pelo Auditor Fiscal, a existência de capital excessivo em relação ao objeto da sociedade;

cc) Assinala a Autuada que somente devem ser mantidos na companhia os ativos que estejam sendo úteis para as atividades sociais, restituindo-se o excedente aos acionistas;

dd) Entende que, em verdade, somente o desempenho da sociedade, após a redução do capital social, revelará se, de fato, o capital social era excessivo ou não. Se o ritmo das operações, mesmo com a devolução do investimento aos sócios, estiver em alta, ou mesmo em patamar equivalente ao que se tinha antes da redução do capital, então ter-se-á situação em que o capital social transbordava a necessidade de financiamento da empresa;

ee) Conclui a Autuada que, no presente caso, a redução do capital social foi medida de estratégia empresarial, pois os R\$ 43.179.000,00 ultrapassaram a conveniência e a necessidade de capital. Essa percepção, de cunho extremamente subjetivo, não pode ser ditada pelo fisco, haja vista que o ente tributante não deve ter ingerência nos negócios dos particulares. Seu dever é de fiscalizar a regularidade do recolhimento dos tributos;

ff) A Autuada apresenta dados relativos aos anos de 2005 a 2010 para demonstrar que o grau de endividamento e a participação de capitais de terceiros não evoluíram após a redução do capital social. Sublinha a Autuada que, ao promover licitações, a Companhia Urbanizadora da Nova Capital do Brasil – Novacap, exige um grau de endividamento igual ou menor que 0,50, sendo que em 2009 (ano em que ocorreu a redução do capital) a Autuada apresentava um índice de 0,31;

gg) O ritmo de amortização dos empréstimos foi maior que o índice de contratação de empréstimos, após a redução do capital social;

hh) A Autuada apresentou lucros em 2008, 2009 e 2010;

ii) Embora a nota 19.6.13 da NBC 19.6 estabeleça que “a reserva de reavaliação não pode ser utilizada para aumento de capital ou amortização de prejuízo, enquanto não realizada”, a legislação fiscal não veda essa prática. O artigo 435 do Regulamento do Imposto de Renda, prevê a tributação da

reserva de reavaliação quando for usada para aumentar o capital social ou na medida em que for realizada, donde se conclui que o referido dispositivo permite ao contribuinte usar da reserva para capitalizar a empresa ou simplesmente mantê-la no patrimônio líquido, hipótese em que a tributação se dará paulatinamente, quando da realização;

ii) Posteriormente, a Lei 9.959/2000, em seu artigo 4º, encerrou a tributação quando do aumento de capital pela utilização de reserva de reavaliação, limitando-a ao momento da realização do bem. Conclui-se, portanto, que se a lei somente autoriza a tributação da reserva de reavaliação capitalizada quando da realização do bem, é porque admite que essa capitalização possa se dar antes da realização;

jj) A NBC T 19.6 foi revogada em 04 de agosto de 2009 pela NBC TG 27, que suprimiu o condicionamento de capitalização da reserva de reavaliação à realização do bem. Portanto, a própria contabilidade já admite essa prática;

kk) Alega a Autuada:

O fiscal sustenta que se as Dirpf dos três sócios da Impugnante “denunciam que o capital social” não havia sido integralizado em sua totalidade, uma vez que nas declarações constavam dados referentes a “nota promissória de capital não integralizado em moeda” na ARTEC. Aduz também que nem os próprios sócios reconheceram o aumento do capital social, pois nas Dirpf não constou essa informação.

(...)

O preenchimento das Dirpf, pelos sócios, foi feito de maneira incorreta, pois o capital social foi efetivamente integralizado por meio de notas promissórias, não havendo que se falar em capital social a integralizar. É muito cômodo ao auditor fiscal presumir que as Dirpf que estariam certas, e não a contabilidade da empresa, quando em momento algum se contestou a validade da escrituração.

Por outro lado, admitindo-se que havia capital social a integralizar, ad argumentandum, ao reduzir o capital social, haveria uma reversão do lançamento da subscrição, de modo que o lançamento seria a débito de “capital subscrito” a crédito de “capital a integralizar”, DENUNCIANDO, PORTANTO, QUE NÃO HAVERIA A SAÍDA DE QUALQUER VALOR DA EMPRESA, O QUE DEMONSTRA A AUSÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO PARA A COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

ll) Alega a Autuada que os valores referentes à devolução do capital social da empresa aos sócios foram disponibilizados antes da própria redução, pelo que grande parte está prescrita;

mm) Transcrevemos alguns dos argumentos apresentados para sustentar a tese da Autuada:

Conforme exposto linhas acima, a contrapartida da diminuição do capital social foi a redução de débitos dos sócios para com a empresa, compensando-se as obrigações. Não houve saída de bens ou numerário da sociedade, mas a diminuição de obrigações não operacionais que os sócios tinham com a entidade.

Isso leva a crer que a disponibilização dos valores aos sócios se deu muito antes da própria redução do capital social. Essa disponibilização ocorreu paulatinamente, ao longo dos anos, como se observa dos razões contábeis das contas “títulos a receber – LP” e “conta corrente financeira”.

Não há dúvida de que o fato gerador de contribuição previdenciária é a disponibilização da remuneração pelo trabalho. Partindo-se dessa premissa, o fato gerador temporal da contribuição previdenciária é exatamente o momento em que houve a remuneração, ou seja, sua disponibilização à pessoa física.

Ao reduzir o capital social, os sócios não foram “remunerados”, mas compensaram débitos que tinham com a própria empresa, por meio de lançamento a crédito nas contas “títulos a receber – LP” e “conta corrente financeira”, baixando-se as obrigações na exata quantia da participação no capital.

O “pagamento”, de acordo com o conceito legal, se deu em diversos períodos anteriores à redução do capital. Esses seriam os fatos geradores. A fiscalização deveria tomar as respectivas datas de disponibilização, de acordo com os razões das contas retromencionadas, como efetiva entrega das remunerações. Não o fez; preferiu ignorar a operação no ponto que lhe é prejudicial e tributar a cifra do capital retirado.

(...)

nn) Com relação aos contratos de mútuo que a Auditoria classificou como remunerações indiretas efetuadas aos sócios, alega a Autuada que não havia necessidade de registrar os contratos no registro público. Ao contrário do entendimento da Auditoria, o artigo 221 do Código Civil não impõe o registro como condição de comprovação da regularidade dos empréstimos perante terceiros, tendo, isso sim, o escopo de vincular terceiros, o que, sem sombra de dúvida, não é o caso dos autos;

oo) Os contratos celebrados entre a Autuada e seus sócios (devidamente registrados na contabilidade) comprovam a realização dos empréstimos perante a Fazenda Nacional, sem necessidade de que sejam levados a registro público, já que não se pretende impor qualquer obrigação à Fazenda Nacional;

pp) Para existência do contrato de mútuo não é imprescindível a cobrança de juros, sobretudo na hipótese dos autos, em que os empréstimos foram celebrados entre a sociedade e os seus sócios, sem que houvesse quaisquer interesses econômicos;

qq) A ausência de recolhimento do IOF não pode ensejar a desconsideração dos empréstimos, mas, sim, ensejar a caracterização do fato gerador do mencionado tributo;

rr) A perpetuação dos mútuos por um período de tempo não é suficiente a afastar a caracterização dos empréstimos, pois, como se vê pelos documentos acostados aos autos, as partes celebraram os contratos, os quais foram devidamente contabilizados pela Impugnante e, diversamente do que sustenta o fiscal, houve quitação de parte da dívida com a retirada do capital da empresa pelos sócios (redução do capital), como alhures demonstrado;

ss) Impugna a Autuada a multa aplicada de 75%, sob o pretexto de aplicação do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Contesta a Autuada os critérios utilizados pela Auditoria para apuração da penalidade mais favorável à Autuada: a prevista na legislação anterior à entrada em vigor da Medida Provisória 449/2008 (convertida na Lei 11.941/2009) ou a legislação que passou a vigorar a partir da referida Medida Provisória;

tt) Argumenta a Autuada:

Segundo a fiscalização, foram constatadas situações previstas no § 1º, do art. 44, da Lei n. 9.430/1996, o que enseja o agravamento das multas de ofício. Entretanto, a contribuinte demonstrou, linhas antes, a lisura dos lançamentos contábeis e de seus fundamentos, tudo com propósito meramente negocial, sem qualquer intenção de incorrer em fraude ou de mascarar a ocorrência de fatos geradores e a cobrança de tributos, isto é, sem que houvesse qualquer simulação.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro julgou improcedente a impugnação, restando mantida parcialmente a notificação de lançamento, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. JUROS DE MORA ISOLADOS.

Diante de indícios acerca da veracidade dos fatos que ensejaram a autuação, cabível a exigência da multa isolada de ofício a título de IRRF e dos respectivos juros de mora isolados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Posteriormente, dentro do lapso temporal legal, foi interposto recurso voluntário no qual a contribuinte reitera as alegações dispostas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz

Conheço do recurso, posto que tempestivo e com condições de admissibilidade.

1. Da preliminar

1.1. Da inaplicabilidade da multa isolada pela ausência de retenção e recolhimento do IRF

Conforme narrado, o presente lançamento trata da exigência de multa isolada pela falta de retenção ou recolhimento do IRRF, infrações essas ocorridas nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, consoante o exposto no Relatório Fiscal (fls. 03/04).

Sustenta a recorrente que, não sendo exigível o próprio imposto da fonte pagadora, inexistiu a base de cálculo para a aplicação da multa isolada por falta de retenção na fonte, quando devida somente antes da entrega da declaração de ajuste.

Acerca do tema, aplico o entendimento estampado no voto do Conselheiro Eduardo Tadeu Farah, em caso semelhante, nos termos seguintes:

A multa aplicada foi com base no art. 9º da MP 16/2002, convertida na Lei nº 10.426/2002, cuja redação determinava:

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

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

Por sua vez, a autoridade recorrida apoiou-se no Parecer Normativo nº 01, de 24/09/2002, expedido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT), da Secretaria da Receita Federal, verbis:

Penalidades aplicáveis pela não retenção ou não pagamento do imposto

15. Verificada, antes do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista

para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a não retenção ou recolhimento do imposto, ou recolhimento do imposto após o prazo sem o acréscimo devido, fica a fonte pagadora, conforme o caso, sujeita ao pagamento do imposto, dos juros de mora e da multa de ofício estabelecida nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 957 do RIR/1999), conforme previsto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, verbis:

Lei nº 10.426, de 2002

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

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

Pelo que se vê, a penalidade pela falta de recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte, só foi instituída a partir da edição da Medida Provisória nº 16, de 23 de dezembro, de 2001, convertida na Lei nº 10.426, de 2002.

(...).

Ademais, a Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, excluiu a imposição da multa isolada prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9430/1996, relativamente à fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento. Confirma-se a nova redação introduzida pela art. 14 da citada Medida Provisória, convertida na Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2o nos incisos I, II e III:

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

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

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

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

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

§ 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.

I (revogado);

II (revogado);

III (revogado);

IV (revogado);

V (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I prestar esclarecimentos;

II apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ” (NR):

Portanto, a penalidade não é mais aplicada nas situações em que o imposto não retido não é exigível da fonte pagadora. Além do mais, não se pode perder de vista a regra estampada no art. 106, inc. II, do Código Tributário Nacional, que dispõe que a lei nova se aplica a ato ou fato não definitivamente julgados, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Esse entendimento encontra-se também pacificado neste Conselho, conforme ementas destacadas:

EXIGIDA ISOLADAMENTE FALTA DE PREVISÃO LEGAL. A multa pela falta de retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, não pode ser aplicada isoladamente nos casos em que o imposto não mais é exigível da fonte pagadora (CARF Acórdão nº 280200.184, 2ª Sessão / 2ª Turma Especial, sessão de 30 de novembro de 2009).

FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRRF – MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE – LEI Nº 11.488, DE 2007

– *RETROATIVIDADE BENIGNA* – *Aplica-se ao ato ou fato pretérito, não definitivamente julgado, a legislação que deixe de defini-lo como infração ou que lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.*

(CARF Acórdão nº 220101.349, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 27 de outubro de 2011).

É neste mesmo sentido o entendimento da CSRF, cuja ementa transcrevo:

FONTE PAGADORA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 11.488/2007. RETROATIVIDADE BENIGNA. EXCLUSÃO DA MULTA PREVISTA NO INCISO II DO ARTIGO 44 DA LEI Nº 9430/96.

A multa isolada prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9430/96, foi expressamente excluída, relativamente à fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, com fundamento na Lei nº 11.488/2007. Aplicação do artigo 106, inciso II, “c”, do CTN.

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

Não mais sendo exigível da fonte pagadora o imposto não recolhido, não há respaldo para incidência, consequentemente, da respectiva multa. Recurso especial negado.(acórdão nº 9202002.288 08 de agosto de 2012, da 2ª Turma)

Destarte, com as presentes considerações, é incabível a exigência da multa isolada. (...).

Para melhor compreensão das alterações legislativas, vejamos as tabelas
abaixo:

Redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996	Redação do art. 44, dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007
<i>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:</i> <i>I. de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;</i> <i>II. cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.</i> <i>§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:</i> <i>I juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;</i> <i>II. isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;</i> <i>III. isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha</i>	<i>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:</i> <i>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;</i> <i>II. de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:</i> <i>a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;</i> <i>b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.</i> <i>§ 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.</i>

<i>apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;</i> <i>IV. isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;</i>	
Redação original do art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002 <i>Art. 9º. Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.</i> <i>Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.</i>	Redação do art. 9º, dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007 <i>Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.</i> <i>Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade u diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.</i>

Verifica-se que a redação dada ao art. 44 da Lei 9.430/96 pelo art. 14 da Lei 11.488/2007 suprimiu todas as referências a “tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora” e, especialmente, **revogou a previsão do inciso II do § 1º da redação anterior, que previa a possibilidade de exigência isolada da multa de ofício nesta hipótese.**

Na nova redação conferida ao artigo 9º da Lei n. 10.426, de 2002, a multa aplicável por falta de retenção é aquela prevista no artigo 44, I da Lei n. 9.430, de 1996, sendo

esta exigível apenas em conjunto com tributo não recolhido ou declarado nas hipóteses em que isto assim sucede. No caso da falta de retenção na fonte, na hipótese em que o tributo ainda pode ser exigido da fonte pagadora, em que a este se agregará multa de ofício.

A única previsão de multa exigida isoladamente é a do inciso II do artigo 44 da Lei n. 9.430, para os casos de falta de antecipação de IRPJ ou IRPF durante o ano, e tal inciso não é referido pelo artigo 9º da Lei n. 10.426, de 2002. O legislador quando refere ou remete algo o faz com sentido e intenção próprias, não cabendo a construção de norma individual e concreta que se utilize de enunciado prescritivo inexistente.

Ainda que pudesse haver dúvida quanto à melhor capitulação legal, em se tratando de norma que prescreve penalidades (e apenas nesta hipótese) a dúvida se resolve em favor da interpretação mais favorável ao apenado, por expressa direção do comando do artigo 112 do CTN.

Portanto, se não há imposto a ser exigido da recorrente, inaplicável é o artigo 9º da Lei n. 10.426/2002, que prevê a aplicação da multa de 75% do inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

Reitera-se que, como se vê, na sua nova redação, o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002 prevê apenas a aplicação da multa a que se refere o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada juntamente com o imposto. Portanto, não prevê a hipótese de incidência da multa isolada de que trata o inciso II, isolada e no percentual de 50%.

Como observou a própria Delegacia de origem, neste caso, com base no Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24/09/2002, após o prazo de entrega da declaração rendimentos pelo beneficiário dos rendimentos, não mais é exigível o imposto incidente sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, que deixou de ser retido.

Assim, se não é mais exigível o imposto à fonte pagadora, não é possível a aplicação da multa de ofício isoladamente, pois o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 trata de multa exigida juntamente com o imposto, ou seja, no caso de falta de recolhimento apenas quando o imposto for exigível da fonte pagadora.

Nesse contexto, voto no sentido de **ACOLHER A PRELIMINAR E DAR PROVIMENTO** ao recurso apresentado.

Assinado digitalmente.

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

CÓPIA