



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

Processo nº 10865.000743/2011-24
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-002.211 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2013
Matéria IRRF
Recorrente UNIMED LIMEIRA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2001

IRRF. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA.

Quando se trata de incidência do IRFONTE como antecipação tributária, a responsabilidade da fonte pagadora cessa quando ultrapassado o prazo de apresentação da DIRPF do beneficiário do rendimento, de quem é exigível, na declaração anual de ajuste, o imposto que seja efetivamente devido.

IRPF. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PELA FONTE PAGADORA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA PESSOA FÍSICA DO BENEFICIÁRIO. VALIDADE. SÚMULA CARF Nº 12.

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Por ausência de previsão legal a multa de ofício prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, para os casos de falta de retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora dos rendimentos, não é aplicável de forma isolada, quando o imposto não for mais exigível desta mesma fonte pagadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento ao Recurso Voluntário. Fez sustentação oral o Dr. Leonardo Franco de Lima, OAB/SP 195.054.

Assinado Digitalmente

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente.

Assinado Digitalmente

Eduardo Tadeu Farah - Relator.

EDITADO EM: 06/09/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), Eduardo Tadeu Farah, Guilherme Barranco de Souza (Suplente convocado), Marcio de Lacerda Martins, Odmir Fernandes, Nathalia Mesquita Ceia. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Rodrigo Santos Masset Lacombe e Gustavo Lian Haddad.

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício de Imposto de Renda Retido na Fonte, relativo ao período de agosto a dezembro de 2000, consubstanciado no Auto de Infração, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário total no valor de R\$ 2.620.327,34, calculados até 30/04/2001.

A fiscalização apurou que a cooperativa de trabalho médico infringiu a legislação tributária ao deixar de reter e recolher o IRRF sobre os rendimentos do trabalho não assalariado pagos aos cooperados de 25/08/2000, 24/09/2000, 25/10/2000, 25/11/2000 e 24/12/2000. Em razão da falta de retenção, o rendimento pago foi considerado líquido do imposto de renda, de modo que a base de cálculo foi reajustada nos termos do art. 725 do RIR/1999. Sobre os créditos tributários apurados foi aplicada multa de ofício de 75%.

Cientificada do lançamento, a interessada apresentou tempestivamente Impugnação, alegando, conforme se extrai do relatório de primeira instância, *verbis*:

A UNIMED LIMEIRA é uma cooperativa singular de trabalho, que viabiliza a atividade coletiva de seus sócios. A sociedade cooperativa presta serviços aos seus associados, promovendo a sua agregação, organização e composição de um produto que é levado aos usuários ou consumidores, tal como regulado na Lei nº 5.764/1971. A atividade da cooperativa é meramente instrumental, não se confundindo seus atos com os dos profissionais que a compõe. Estes profissionais são considerados trabalhadores autônomos para todos os fins tributários. A cooperativa realiza ato cooperativo, que não se confunde com o objeto das atividades dos sócios. Toda a atuação da cooperativa para possibilitar aos sócios concretização do objeto econômico da sociedade considera-se como uma atividade instrumental, que não lhe é proporcional, individualmente como pessoa jurídica, qualquer disponibilidade financeira, quer lucro ou mesmo receita ou arrecadação. Seus resultados são distribuídos aos cooperados, proporcionalmente à atividade de cada um. A

cooperativa apenas arrecada em nome dos sócios e lhes destina o produto dessa arrecadação, depois de deduzir a parcela de cada um nas despesas da sociedade. No tocante às contratações com pessoas físicas, inexistente qualquer tipo de obrigação relativamente à retenção do IRRF. Por outro lado, quanto aos contratos celebrados com pessoas jurídicas, cabe a esta a retenção na fonte, conforme determina o art. 45 da Lei nº 8.541/1992. Infere-se que a relação ocorre diretamente entre o cooperado e a empresa contratante. Se a cooperativa não tem receita da atividade objeto, então não pode ser considerada como fonte do rendimento auferido pelos seus sócios, de modo que não lhe é aplicável o disposto no art. 7º, II, da Lei nº 7.713/1988. Esta norma é dirigida às pessoas jurídicas que pagam ou creditam rendimentos a pessoas físicas. O cooperado não presta serviços à cooperativa, de modo que não se pode afirmar que esta paga rendimentos do trabalho não assalariado àquele. Tampouco se pode afirmar que o simples crédito basta para a incidência do IRRF, pois trata-se de operação anterior ao pagamento. O pagamento pressupõe um crédito, ou seja, uma obrigação jurídica, sendo uma das formas de extinção desta. A Lei refere-se a "rendimentos pagos ou creditados" para fixar um critério temporal, de modo que a obrigação surge quando ocorrer qualquer dos dois.

O processo em apreço foi convertido em diligência por deliberação dos membros da 1ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, para que fosse verificado, relativamente a cada cooperado, se os rendimentos creditados pela cooperativa foram por eles oferecidos à tributação na correspondente DIRPF. Ato contínuo, foram juntados aos autos os documentos de fls. 306/483, que contém os extratos das DIRF/2000 e Quadro de Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoas Jurídicas da DIRPF/2001 dos cooperados.

A 1ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou parcialmente procedente o lançamento e afastou da exigência o imposto de renda retido na fonte, mantendo, contudo, a multa e os juros de mora, conforme se colhe da ementa abaixo transcrita:

FALTA DE RETENÇÃO DE IRRF - EXIGÊNCIA DO IMPOSTO, DA MULTA E DOS JUROS APÓS O PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL PELOS BENEFICIÁRIOS DOS RENDIMENTOS

Em caso de constatação, após o prazo para apresentação da declaração de ajuste anual pelos beneficiários, de falta de retenção de IRRF sobre rendimentos do trabalho autônomo, o lançamento do imposto deve ser feito contra o contribuinte, sendo cabível exigir da fonte pagadora o pagamento de multa de ofício e de juros moratórios, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimada da decisão de primeira instância em 19/05/2011 (fl. 102), a autuada apresenta Recurso Voluntário em 21/06/2011 (fls. 105 e seguintes), sustentando, essencialmente, os mesmos argumentos defendidos em sua Impugnação, sobretudo:

Ocorre que como já comprovado e reconhecido pela r. decisão recorrida, os beneficiários realizaram os lançamentos em suas declarações de ajuste anual, o que afastou a exigência do IRRF da ora recorrente, haja vista que o tributo foi quitado pelos contribuintes.

(...)

Dessa forma, por ausência de lei formal que fundamente a aplicação da multa ora exigida, a pretensão remanescente da Fazenda não deve persistir, sob pena de afronta ao princípio da legalidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Tadeu Farah

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Recurso de Ofício

Ao analisar a exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), a decisão de primeira instância assim concluiu:

Na situação de que trata o presente processo administrativo, o autuado é cooperativa de trabalho médico. Os rendimentos percebidos por seus cooperados decorrentes dos serviços prestados a terceiros são a eles distribuídos pela cooperativa. E ela, portanto, quem faz o pagamento ou crédito financeiro dos rendimentos, de modo que a ela compete a retenção na fonte do imposto de renda sobre tais rendimentos.

(...)

O "caput" do art. 722 acima transcrito é claro ao determinar que a fonte pagadora é responsável pelo recolhimento do imposto de renda, ainda que não tenha efetuado a retenção. Na situação de que trata o presente processo administrativo, constatou-se que a UNIMED LIMEIRA não reteve o imposto sobre os rendimentos pagos aos médicos cooperados.

Ocorre que, conforme prescreve o parágrafo único do art. 722 do RIR/1999, caso se comprove que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplica-se apenas a multa prevista no art. 957 do RIR/1999, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido. Não se exige, nesta hipótese, o imposto propriamente

dito, pois o rendimento já foi oferecido à tributação pelo contribuinte.

(...)

Diante das conclusões veiculadas pelo referido Parecer Normativo, conclui-se que, na situação de que trata o presente processo administrativo, é descabida a exigência do IRRF da UNIMED LIMEIRA, pois o auto de infração foi a ela cientificado em 21/05/2001, quando já se havia esgotado o prazo para apresentação da DIRPF, previsto no art. 2º, I, da Instrução Normativa SRF nº 25/1997. Assim, a exigência de eventual imposto devido sobre os rendimentos recebidos deve ser feita diretamente junto aos contribuintes beneficiários deles.

Pelo que se vê, entendeu a autoridade recorrida que é descabida a exigência do IRRF, pois a contribuinte foi cientificada do Auto de Infração em 21/05/2001, quando já se havia esgotado o prazo para apresentação da DIRPF. Neste caso, a exigência de eventual imposto de renda deveria ser efetuada diretamente junto aos beneficiários dos rendimentos recebidos, conforme se colhe da transcrição da Súmula CARF nº 12:

Súmula CARF nº 12: Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

Em relação à matéria supra a jurisprudência deste E. Colegiado é pacífica, consoante as ementas destacadas:

IRFONTE - ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA - RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA - Quando se trata de incidência do IRFONTE como antecipação tributária, a responsabilidade da fonte pagadora cessa quando ultrapassado o prazo de apresentação da DIRPF do beneficiário do rendimento, de quem é exigível, na declaração anual de ajuste, o imposto que seja efetivamente devido. Acórdão 104-19472.

.....

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE - Com a declaração anual de ajuste cessa a responsabilidade da fonte pagadora pela eventual retenção e recolhimento do imposto incidente sobre rendimentos sujeitos à antecipação tributária, visto que o contribuinte é o titular da disponibilidade. (Ac 104-19073).

Isto posto, verificando que a decisão recorrida está fundamenta em elementos de prova, todos eles constantes dos autos, e estando seus argumentos em perfeita sintonia com a legislação de regência, nego provimento ao Recurso de Ofício.

Recurso Voluntário

A matéria objeto do Recurso Voluntário refere-se, exclusivamente, a multa de ofício e juros de mora aplicados sobre a fonte pagadora, Unimed Limeira Cooperativa de

Trabalho Médico, pela ausência de retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, sobre os rendimentos do trabalho não assalariado pagos aos cooperados.

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.

Contudo, o fato gerador do imposto retido ocorreu em 2000, ou seja, antes, da norma legal instituidora da penalidade. Portanto, no caso dos autos, a exigência da multa de ofício é indevida, conforme se observa da ementa destacada:

IRRF. RECOLHIMENTO COM ATRASO SEM A MULTA DE MORA. PENALIDADE — Somente em relação a fatos ocorridos a partir da edição da Medida Provisória nº 16, de 23 de dezembro de 2001, passou a ser devida a exigência da multa de ofício, isoladamente, no caso de recolhimento de IRRF com atraso, sem a multa de mora. Ademais, legislação posterior deixou de definir o fato como infração passível de punição com multa isolada, aplicando-se ao caso a nova regra, por ser mais benigna. (Acórdão nº 104-22.210 - Sessão de 25 de janeiro de 2007)

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. Confira-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 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 2802-00.184, 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 2201-01.349, 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.

Processo nº 10865.000743/2011-24
Acórdão nº **2201-002.211**

S2-C2T1
Fl. 6

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 9202-002.288 - 08 de agosto de 2012, da 2ª Turma)

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

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente
Eduardo Tadeu Farah



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

Processo nº: 10865.000743/2011-24

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovados pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto a **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência do **Acórdão nº 2201-002.211**.

Brasília/DF, 14 de agosto de 2013.

Assinado Digitalmente
MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Presidente da Segunda Câmara / Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

(.....) Apenas com ciência

(.....) Com Recurso Especial

(.....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ____/____/____

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Processo nº 10865.000743/2011-24
Acórdão nº **2201-002.211**

S2-C2T1
Fl. 7

CÓPIA