



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.724042/2010-87  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-005.549 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de agosto de 2021  
**Recorrente** REFLORESTADORA BOM SUCESSO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

**NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.**

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

**DECADÊNCIA, ARGUMENTO IMPROCEDENTE**

Na presença de elementos que comprovam a conduta dolosa da contribuinte, o prazo decadencial a ser aplicado pela autoridade fiscal deve ser aquele estabelecido pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, nessas circunstâncias, dado que o lançamento ocorreu dentro do quinquênio legal, não merece prosperar a preliminar de decadência.

**IRRF. MULTA ISOLADA. PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO, AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE LUCROS DISTRIBUÍDOS ALÉM DO LIMITE DE ISENÇÃO ESTIPULADO PELA LEI.**

É cabível a autuação por falta de recolhimento do IRRF quando a contribuinte, pessoa jurídica, tributada de acordo com o lucro presumido, não retém na fonte os valores referentes aos lucros distribuídos aos seus titulares, sócios ou acionistas que excedem o lucro contábil apurado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Bianca Felicia Rothschild - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felícia Rothschild, Rafael Taranto Malheiro, Lucas Esteves Borges, Marcelo Jose Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

## Relatório

Inicialmente, adota-se parte do relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

Trata-se de auto de infração, às fls. 121-126, lavrado para exigir de REFLORESTADORA BOM SUCESSO LTDA, pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido/arbitrado, multa regulamentar e juros de mora lançados em razão da ausência de retenção e recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRF sobre as quantias transferidas, no ano calendário de 2005, a um de seus sócios, Oliveiros Paz King (CPF n.º 410.712.71920), em valores superiores aos limites de isenção admitidos pela legislação tributária. O crédito tributário monta R\$ 77.135,37, acrescidos de encargos de R\$ 8.092,76, totalizando R\$ 85.227,76, conforme Demonstrativo Consolidado, à fl. 02.

2. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF –, às fls. 110-120, a ação fiscal em tela, decorre de trabalhos de fiscalização instaurados por determinação judicial – cf. Ofício n.º 301348 de 01/10/2008 expedido pela 2ª Vara Criminal de Curitiba – para analisar o patrimônio e a renda do senhor Oliveiros King, sócio da REFLORESTADORA BOM SUCESSO.

3. As tabelas às fls. 112115 demonstram que nos quatro trimestres do ano calendário de 2005, a contribuinte pessoa jurídica efetuou pagamentos de R\$ 269.000,00, supostamente a título de distribuição de lucros, ao senhor King, sem, contudo, reter ou recolher na fonte o imposto incidente sobre a parcela dos pagamentos que excediam a isenção estipulada pelo art. 10 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995 c/c ADN Cosit n.º 4, de 29 de fevereiro de 1996, e com o art. 51 da IN SRF n.º 11, de 1996. Por esse motivo, tais quantias foram submetidas à tributação com base na tabela progressiva, nos termos do art. 3º, §4º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, c/c art. 3º da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, cf. tabelas às fls. 116 e 117.

4. A autoridade lançadora aplicou, sobre os valores assim apurados, a multa estatuída pelo art. 9º da Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002, reproduzida a seguir

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei n.º 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 n.º 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.

5. Com efeito, a multa de ofício foi qualificada (porcentual de 150%), em razão, segundo o TVF, dos indícios apurados de fraude; por seu turno, os juros de mora foram calculados com base na taxa Selic na forma da Lei – art. 84, I, §§1º e 2º da Lei n.º 8981 de 20 de janeiro de 1995 c/c art. 61,§3º, da Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996, até a data fixada para entrega da declaração da pessoa física beneficiária.

6. O sócio beneficiário também foi fiscalizado – cf. processo n.º 10980.723564/201061 – e, em razão daquela ação fiscal, foi constituído crédito tributário referente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física no valor de R\$ 618.798,39 e multa qualificada de R\$ 928.197,58(150%), além dos encargos legais. O lançamento em questão envolveu matéria tratada neste feito, a saber o recebimento de R\$ 269.000,00 da Pessoa Jurídica Bom Sucesso, no ano calendário de 2005, além de variação patrimonial a descoberto no mesmo ano calendário e no seguinte. Registre-se que a 4ª Turma desta Delegacia de Julgamento, unanimemente, por meio do Acórdão n.º 0629.115, proferido em 9 de dezembro de 2010, decidiu pela procedência integral de todo o auto de infração lavrado contra a pessoa física do senhor King.

7. Devidamente intimada do lançamento em 06/10/2010, conforme assinatura no TVF, à fl. 120, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva em 05/11/2010, às fls. 124-140, subscrita por representantes com poderes constituídos, cf. procuração e documentos societários às fls. 4276 e 109.

8. Em caráter preliminar, com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN – Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, a contribuinte arguiu a decadência dos lançamentos relativos a eventos ocorridos no ano calendário de 2005, e lançados apenas no Ano calendário de 2010.

9. Alega, em seguida, a ocorrência de bis in idem haja vista que tanto a pessoa física do sócio da reflorestadora, quanto a própria pessoa jurídica foram tributados em valores idênticos sobre os quais incidiram multa e juros também idênticos.

10. Aduz que a multa imposta apresenta caráter confiscatório e, assim, afronta o art. 150, IV, da Constituição em vigor. Questiona ainda a qualificação da multa de ofício, com base na súmula n.º 14 do 1º Conselho de Contribuintes, dizendo que o fisco não comprovou a presença de dolo específico na prática da infração. Questiona, por fim, a legalidade da taxa SELIC e defende que ela não pode ser aplicada de modo cumulativo com a multa.

11. Conclui pedindo, em caráter preliminar, o reconhecimento da ocorrência da decadência, e, no mérito, a anulação do auto de infração em virtude da ocorrência de lançamento em duplicidade e, sucessivamente, a desconsideração da multa qualificada, ou sua redução a “patamares aceitáveis”, por fim, pede que seja empregado, como fator de correção do crédito devido, o índice INPC em lugar da taxa SELIC.

A decisão da autoridade de primeira instância julgou improcedente a defesa da contribuinte, cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF**

**Ano calendário: 2005**

**DECADÊNCIA, ARGUMENTO IMPROCEDENTE**

Na presença de elementos que comprovam a conduta dolosa da contribuinte, o prazo decadencial a ser aplicado pela autoridade fiscal deve ser aquele estabelecido pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, nessas

circunstâncias, dado que o lançamento ocorreu dentro do quinquênio legal, não merece prosperar a preliminar de decadência.

**IRRF, MULTA ISOLADA, PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO, AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE LUCROS DISTRIBUÍDOS ALÉM DO LIMITE DE ISENÇÃO ESTIPULADO PELA LEI.**

É cabível a autuação por falta de recolhimento do IRRF quando a contribuinte, pessoa jurídica, tributada de acordo com o lucro presumido, não retém na fonte os valores referentes aos lucros distribuídos aos seus titulares, sócios ou acionistas que excedem o lucro contábil apurado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário, repisando os argumentos levantados em manifestação anterior, acrescentando razões para reforma na decisão recorrida.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Bianca Felicia Rothschild, Relatora.

### **Recurso Voluntário**

O recurso voluntário é **TEMPESTIVO** e, uma vez atendidos também às demais condições de admissibilidade, merece, portanto, ser **CONHECIDO**.

### **Fatos**

Trata-se de auto de infração para exigir multa regulamentar e juros de mora lançados em razão da ausência de retenção e recolhimento do IRF sobre as quantias transferidas, no ano calendário de 2005, a um de seus sócios, Oliveiros Paz King, em valores superiores aos limites de isenção admitidos pela legislação tributária.

O crédito tributário monta R\$ 77.135,37, acrescidos de encargos de R\$ 8.092,76, totalizando R\$ 85.227,76, conforme Demonstrativo Consolidado, à fl. 02.

De acordo com o TVF a ação fiscal em tela, decorre de trabalhos de fiscalização instaurados por determinação judicial para analisar o patrimônio e a renda do senhor Oliveiros King.

Nos 4 trimestres de 2005, pagamentos de R\$ 269.000,00, supostamente a título de distribuição de lucros, foram realizados ao Sr. King, sem, contudo, reter ou recolher na fonte o imposto incidente sobre a parcela dos pagamentos que excediam a isenção legal.

Por esse motivo, tais quantias foram submetidas à tributação com base na tabela progressiva.

A multa de ofício foi qualificada (150%), em razão, dos indícios apurados de fraude.

O sócio beneficiário também foi fiscalizado – cf. processo n.º 10980.723564/201061 – e, em razão daquela ação fiscal, foi constituído crédito tributário referente ao IRPF no valor de R\$ 618.798,39 e multa qualificada de R\$ 928.197,58(150%), além dos encargos legais.

O lançamento em questão envolveu matéria tratada neste feito, a saber o recebimento de R\$ 269.000,00 da Pessoa Jurídica Bom Sucesso, no ano calendário de 2005, além de variação patrimonial a descoberto no mesmo ano calendário e no seguinte.

Devidamente intimada a contribuinte apresentou impugnação arguindo, em caráter preliminar, a decadência dos lançamentos relativos a eventos ocorridos no ano calendário de 2005, e lançados apenas no Ano calendário de 2010.

Alega, em seguida, a ocorrência de bis in idem haja vista que tanto a pessoa física do sócio da reflorestadora, quanto a própria pessoa jurídica foram tributados em valores idênticos sobre os quais incidiram multa e juros também idênticos.

Aduz que a multa imposta apresenta caráter confiscatório e questiona ainda a qualificação da multa de ofício, posto que o fisco não comprovou a presença de dolo específico na prática da infração. Questiona, por fim, a legalidade da taxa SELIC e defende que ela não pode ser aplicada de modo cumulativo com a multa.

A decisão de primeira instância julgou improcedente a impugnação.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente se limitou a repisar os argumentos já levantados em sede de impugnação, quais sejam:

- Preliminar de decadência;
- Caráter Confiscatório da Multa
- Qualificação da Multa
- Ilegalidade da utilização da Taxa Selic
- Inacumulatividade da taxa de juros e multa

Dado o contexto, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 - RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento desta Relatora, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição de parte do seu voto condutor, in verbis:

#### **Preliminar**

#### **Decadência**

Sobre a preliminar de decadência, é necessário analisar se a regra do art. 150 do CTN, que dispõe sobre o lançamento por homologação, deve ser aplicada ao caso em tela, tal como pretende a impugnante. De acordo com o dispositivo legal, o prazo para que a Administração homologue a atividade do contribuinte obrigado a declarar e recolher o tributo devido é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador. Não se pode esquecer, contudo, que o dispositivo em questão faz uma ressalva, no §4º, in fine, como se verifica abaixo:

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.[Grifou-se.]

15. Em presença de fraude, o prazo para a homologação é aquele estabelecido pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, verbatim:

Art. 173 O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

16. A fraude é conceituada nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que estabelecem in verbis:

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.

17. De acordo com a Lei, pois, a fraude e a simulação se caracterizam por atos comissivos (ou omissivos) praticados (ou evitados) pelo contribuinte com o propósito consciente de impedir a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. O elemento doloso, registre-se, é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de receitas.

18. No caso presente, o Termo de Verificação Fiscal, às fls. 110/120, reporta-se ao Termo de Verificação que constituiu o crédito tributário original e que se encontra acostado nos autos às fls. 1241.

No que diz respeito especificamente à distribuição de lucros em excesso, encontrasse consignado à fl. 37, [grifos no original]:

Restou ainda comprovado que os lucros registrados como distribuídos são fictícios, pois para registrar lucros desta monta, **a empresa deixou de contabilizar diversas despesas conforme descrito no item 6.1. Se houvesse registrados todas as despesas, os lucros auferidos seriam muito inferiores aos contabilizados, e também não haveria saldo de caixa para distribuir os lucros que a empresa alega ter distribuído.**

Do exame de planilhas às fls. 213 a 257 – anexo II, em confronto com a escrita contábil, comprova-se que a empresa deixou de escriturar, nos anos fiscalizados, despesas, custos e outros pagamentos que se tivessem sido escriturados deduziriam o saldo de caixa e de lucros a distribuir.

Da análise do descrito no presente termo, restou demonstrado que é impraticável determinar os valores efetivos dos lucros, visto que não foi possível obter toda documentação de receitas e despesas, pois a empresa não a apresentou e também não localizamos todos os fornecedores e clientes. Além disso, a empresa se recusou a refazer a escrita contábil com o registro de todas as operações.

Como a empresa não manteve escrita contábil, nos termos da legislação comercial, e foi optante do lucro presumido, só poderia ter sido distribuído aos sócios, a título de lucros, o valor do próprio lucro presumido deduzido do imposto de renda correspondente. Inclusive adicional, da Contribuição Social sobre o Lucro, da COFINS e das contribuições ao PIS/PASEP.

Do exame dos documentos bancários constata-se que não houve distribuição de lucros nos valores informados na DIPJ e registrados na contabilidade, através de cheques e transferências.

Outra irregularidade que citamos no tocante à distribuição de lucro, é que no intuito de tentar provar que os sócios receberam os lucros que declararam em suas declarações de rendimentos (DIRPF), no decorrer da ação fiscal a empresa tentou ludibriar a fiscalização, já que informou que recursos que comprovadamente foram destinados a pagamentos de despesas e custos (...) eram destinados a pagamento de lucros (vide resposta ao Termo de Intimação n.º 12) (.Segue a relação de alguns pagamentos)

19. Vê-se, a partir dessa primeira informação, **que a escrita contábil da pessoa jurídica não era idônea**, fato que levou à declaração posterior de sua imprestabilidade, conforme se verifica à fl. 111.

**O elemento doloso descrito pela autoridade julgadora, com base em documentos bancários a que teve acesso por decisão judicial, consiste não ausência “de distribuição de lucros nos valores informados na DIPJ e registrados na contabilidade, através de cheques e transferências”. Tais valores, contudo, apesar da impossibilidade econômica acima referida, foram confirmados pela pessoa física beneficiária, dado que demonstra o conluio conceituado pelo art. 73 da Lei n.º 4.502, de 1964.**

**Em razão do modus operandi delituoso adotado pela Reflorestadora Bom Sucesso em conluio com o sócio King, conforme exposto nos Termos de Verificação antes referidos, a fiscalização andou bem em efetuar o lançamento a partir das seguintes constatações/ações: 1) ausência de escrituração confiável; 2) existência de distribuição de lucros fictícios; 3) ausência de justificações idôneas; 4) dupla tentativa de ludibriar a fiscalização com a prestação de informações falsas; 5) afastamento da contabilidade; e, por fim, 6) arbitramento do lucro.**

21. Registre-se que o lançamento contábil, conforme tabelas às fls. 112115, descontou do crédito tributário constituído o valor máximo que poderia ter sido distribuído corretamente ao sócio beneficiário com base no arbitramento do lucro. Nessas circunstâncias, observou-se a legislação do modo mais favorável ao contribuinte, haja vista que as sociedades empresárias tributadas com base no lucro presumido – como seria o caso da impugnante, se a sua escrituração se mostrasse idônea – podem distribuir resultados a seus sócios sem incidência de imposto de renda (inclusive o retido na fonte) até o valor correspondente ao próprio lucro presumido do período, descontados todos os tributos que incidiriam sobre ele. As quantias que excederem esse limite também podem ser distribuídas sem a incidência do imposto de renda, limitadas, porém, ao valor do lucro contábil efetivamente apurado. Nessa segunda hipótese, contudo, a Lei n.º 9.249, de 1995, art. 10; c/c ADN Cosit n.º 4, de 1996; e IN SRF n.º 11, de 1996, art. 51 – condiciona a isenção à demonstração, por meio de escrituração contábil esmerada que esse último montante supera o do lucro presumido.

22. Como consequência das regras estatuídas pela lei tributária, qualquer distribuição de lucros em valor superior ao apurado contabilmente, estará sujeita à incidência do

imposto de renda, com base na legislação vigente nos respectivos períodos, acrescida do encargos legais. A fiscalização entendeu como apurado, o lucro arbitrado, resultado, repitase, da seguinte informação, à fl. 29:

**Como restou comprovado que a contabilidade é completamente divergente da realidade financeira da empresa, nos quatro anos calendário, tendo omitido o registro de inúmeras operações de receitas e despesas e acrescentado outras inexatidões relacionadas acima [i. e. no TVF mencionado], conclui-se que a escrita da empresa é imprestável.**

**23. Ora, como os valores distribuídos ao sócio Oliveiros King decorrem precisamente da distribuição de lucros inexistentes, resultado de condutas ilícitas fraudes e simulações – praticadas reiteradamente e com tentativa de enganar a fiscalização, a contagem do prazo decadencial deve, no caso concreto, deslocar-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, cf. Art. 173, I, do CTN.**

24. Assim, para os eventos ocorridos no ano calendário de 2005, o prazo decadencial começou a fluir, tão somente, em 01/01/2006, tendo-se encerrado em 31/12/2010.

**Dado que o lançamento da multa isolada ora discutida ocorreu em outubro de 2010, não há que se falar de decadência.**

#### **Exame do mérito**

25. A contribuinte propõe duas questões de mérito, de acordo com a primeira, teria havido lançamento duplicado, que incidiu cumulativamente sobre a pessoa jurídica e – nos mesmos valores – sobre a pessoa física de um dos seus sócios. Por seu turno, a segunda aponta a ausência de demonstração de fato específico que justifique a qualificação da multa.

#### **Bis in idem**

27. De acordo com a Reflorestadora Bom Sucesso, vide fl. 130, no Processo Administrativo Fiscal – PAF – n.º 10980.723564/201061, a Receita Federal do Brasil exigiu do contribuinte, pessoa física, sócio da impugnante os seguintes valores:

Data do fato imponible IRPF Multa

31/03/2005 89.027,96

30/06/2005 21.877,95 150%

31/12/2005 34.818,45

28. Dado que, neste feito, conforme demonstrativos à fl. 117, os mesmos montantes estariam sendo lançados novamente, haveria, na opinião da impugnante, inaceitável duplicação da exigência tributária, que deve ser anulada pela autoridade revisora.

29. Não merece prosperar a pretensão da interessada porque os lançamentos referidos dizem respeito a matérias diferentes. No caso em tela, dado que não houve retenção ou recolhimento pela fonte pagadora do imposto devido, a responsabilidade por esse tributo passou a ser, após o prazo de entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física, do beneficiário, cf. Parecer Normativo n.º 1, de 24 de setembro de 2002, verbatim:

(...)

12. Como o dever do contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação surge tão somente na declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, ao se atribuir à fonte pagadora a responsabilidade tributária por imposto não retido, é importante que se fixe o momento em que foi verificada a falta de retenção do imposto: se antes ou após os prazos fixados, referidos acima.

13. Assim, se o fisco constatar, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação. Nesse sentido, dispõe o art. 722 do RIR/1999, verbis:

Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (DecretoLei n.º 5.844, de 1943, art. 103).

13.1. Nesse caso, a fonte pagadora deve arcar com o ônus do imposto, reajustando a base de cálculo, conforme determina o art. 725 do RIR/1999, a seguir transcrito.

"Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, parágrafo único (Lei n.º 4.154, de 1962, art. 5.º e Lei n.º 8.981, de 1995, art. 63, § 2.º)."

14. Por outro lado, se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das datas referidas não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto.

### **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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 957 do RIR/1999), conforme previsto no art. 9.º da Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002, verbis:

Lei n.º 10.426, de 2002

"Art. 9.º Sujeitase às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei n.º 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."

RIR/1999

"Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44):

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;

II de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):

I juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

II isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

(...)."

16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte.

Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei n.º 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

a) não submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora;

b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.

16.1. Os juros de mora devidos pela fonte pagadora, nas situações descritas nos itens "a" e "b" acima, calculam-se tomando como termo inicial o prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido, e, como termo final, a data prevista para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica.

16.2. A pessoa jurídica sujeita à tributação do imposto de renda com base de cálculo estimada, a que se refere o art. 2º da Lei n.º 9.430, de 1996, que não tenha submetido à tributação os rendimentos sujeitos à retenção na fonte que devam ser incluídos na base de cálculo estimada, fica sujeita à multa isolada prevista no inciso IV do § 1º do art. 44 da referida Lei, e caso não inclua tais rendimentos na apuração anual, serão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício.

30. Tendo em vista que o evento – não retenção na fonte – foi apurado após o prazo final para a entrega da Declaração de Ajuste Anual pela pessoa física do exercício 2006, ano calendário de 2005, lavrou-se o Auto de Infração objeto do PAF n.º 10980.723564/201061, com o propósito de constituir o tributo devido pelo sujeito passivo beneficiário dos pagamentos omitidos, além de outras infrações que fogem ao escopo desta lide.

31. Bem outra, contudo, é a situação em tela.

32. A exigência formulada neste PAF se destina a exigir da fonte pagadora tão somente a multa de ofício – não o tributo – em razão do descumprimento da obrigação de reter e recolher o imposto na fonte. Tal exação é calculada sobre o montante que deixou de ser transferido à fazenda pública, na forma da legislação antes mencionada.

Não há que se falar, portanto, em bis in idem dado que se trata de matérias diferentes. O percentual da multa aplicada é idêntico, registre-se, porque, em ambos os casos, foi constatada o cometimento de atos ilícitos que justificaram a qualificação da sanção, já mencionados quando da análise da questão preliminar e ao qual se voltará a seguir.

34. Quanto aos juros, os encargos foram calculados, neste processo, cf. tabela à fl. 117, até a data final para a entrega pela pessoa física da respectiva declaração de ajuste, na forma determinada pela legislação. Nenhuma irregularidade, portanto, remanesce no auto de infração.

### **Qualificação da multa isolada**

35. Quanto à qualificação desta multa, note-se que a Lei nº 9.430, de 1996, prevê a aplicação do percentual de 150% para os casos mencionados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Conforme expressamente definido na legislação, portanto, a imputação da fraude latu sensu vincula-se àquelas hipóteses reproduzidas ainda uma vez abaixo:

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

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

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

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

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

36. Sujeita-se, pois, à multa de 150%, aplicada sobre o montante do tributo omitido, o contribuinte cuja conduta vise impedir ou retardar – ainda que parcialmente – o conhecimento (por parte da autoridade fiscal) da ocorrência do fato imponible, ou de circunstâncias pessoais do sujeito passivo, ínsitas a afetar a obrigação principal ou o crédito tributário devido e que implique a redução da quantia a ser paga. Tais condutas caracterizam, no campo tributário, o que se denomina de simulação.

37. No Direito Tributário, contudo, não há definição de “ação ou omissão dolosa” ou “ajuste doloso”, de fato, nem mesmo no Código Civil, que se refere ao dolo nos artigos 145 a 150, consta uma definição do conceito. Segundo a doutrina, cf. De Plácido e Silva (in Vocabulário Jurídico):

na acepção civil, dolo é ato de máfé, é o intuito da própria fraude, ou de fraudar, pois sem fraude ou prejuízo preconcebido não se terá dolo em seu exato sentido.

38. No âmbito penal, a lei define o crime doloso no artigo 18, inciso I do Código Penal, reproduzido a seguir, como aquele em que a intenção do agente – tanto da prática do ato, quanto do seu resultado lesivo – se dirige a um resultado ilícito.

Art. 18 Diz-se o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Crime doloso (Incluído pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;(Incluído pela Lei n.º 7.209, de 11.7.1984)

39. Para que se considere a existência de dolo é necessário, portanto, que o agente disponha da capacidade de antecipar as conseqüências de sua conduta. Ora, no caso em tela, como visto acima, por diversos meios, ficou evidenciada, além de qualquer dúvida razoável, que a impugnante buscou com a sua conduta impedir o conhecimento da autoridade fiscal da ocorrência do fato imponible, e. g., fornecendo informações falsas, que levariam a um recolhimento a menor de tributos. Nessas condições, é correta a qualificação da multa.

Em relação aos temas de inaplicabilidade da Taxa Selic, inconstitucionalidade de determinados dispositivos legais e não cumulatividade de multa com juros, cito as Súmulas CARF abaixo:

Súmula CARF n.º 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF n.º 4 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmula CARF n.º 108 - Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

### **Conclusão**

Desta forma, voto por **CONHECER** do Recurso Voluntário e no mérito **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild.