



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



**Processo nº** 13971.722730/2014-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-006.300 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de novembro de 2022  
**Recorrente** HAVAN LOJAS DE DEPARTAMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. CARF. RECONHECIMENTO APENAS EM SITUAÇÕES ESPECÍFICAS. CONHECIMENTO DAS ALEGAÇÕES RECURSAIS.

As alegações de inconstitucionalidade contidas em recursos administrativos devem ser conhecidas, para que se examine se já existe alguma decisão ou ato dentre os relacionados nos atos normativos que regem o contencioso administrativo, reconhecendo a inconstitucionalidade da norma atacada. O que se veda ao julgador administrativo é, na ausência de qualquer dos referidos atos, reconhecer a referida inconstitucionalidade ou deixar de aplicar o ato normativo sob tal fundamento.

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

Ano-calendário: 2011

PAGAMENTOS A PESSOA FÍSICA. IRRF. ANTECIPAÇÃO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. CONSTATAÇÃO APÓS O PRAZO DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO. MULTA EXIGIDA DA FONTE PAGADORA. CABIMENTO. DUPLICIDADE. NÃO-CONFIGURAÇÃO.

Verificada a falta de retenção de imposto que tiver a natureza de antecipação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual pela pessoa física beneficiária do pagamento, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em conhecer do recurso voluntário, vencido o conselheiro Ailton Neves da Silva (suplente convocado), que votou por conhecer parcialmente do recurso, deixando de conhecer das alegações relativas a

inconstitucionalidade. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Flávio Machado Vilhena Dias, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão n.º 12-74.839, de 09 de abril de 2015, proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo acima identificado (fls. 709/715).

O presente processo se originou de Autos de Infração para exigência de multa isolada e juros isolados pela falta de retenção e recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) em relação a três períodos de apuração contidos no ano-calendário de 2011 (fls. 610/619).

Conforme descrição contida no Relatório Fiscal de fls. 620/636, foi constatada distribuição de lucros, no ano-calendário de 2011, no total de R\$ 28.734.693,88, sendo que o referido montante “excedeu o estoque de lucros acumulados disponíveis, mesmo considerando o resultado apurado no próprio período de 2011”. Em razão disso, os valores excedentes não podem ser considerados rendimentos isentos e, no caso de distribuição a sócios pessoas físicas, estão sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte (IRRF).

A par disso, foi apontado erro no preenchimento da Ficha 38A da DIPJ referente ao ano de 2011, na qual, mesmo após a distribuição de lucros acima referida, foi apontado saldo de estoque de lucros acumulados de R\$ 35.950.405,13. Segundo a autoridade fiscal, para se chegar a tal valor, utilizou-se como saldo de lucros acumulados no início de 2011 o montante de R\$ 22.991.885,73, o qual, em verdade, refere-se a saldo anterior de prejuízos acumulados, conforme DIPJ do ano-calendário anterior.

Em decorrência de intimações, o sujeito passivo apresentou memória de cálculo dos resultados acumulados desde 2007 até 2011, apontando, ao final desde último período, prejuízo acumulado de R\$ 1.617.838,51. Tal recomposição, contudo, não estaria de acordo com a escrituração contábil e DIPJs da Recorrente, pelo que a autoridade fiscal fez a recomposição dos lucros/prejuízos acumulados a partir dos referidos elementos, tanto segundo as normas internacionais de contabilidade, quanto de acordo com as regras vigentes em 31/12/2007. A segunda apuração se mostrou mais benéfica à Recorrente, por apontar um valor maior de saldo de lucros acumulados passíveis de distribuição.

Após a apreciação do sujeito passivo e reexame da autoridade fiscal, restou, divergência, contudo, em relação aos montantes de R\$ 6.943,54, R\$ 759.072,71 e R\$

379.536,35, considerados pela Recorrente, mas rejeitados pelo responsável pelo procedimento fiscal, conforme a seguir descrito:

- Diferença não investigada: R\$ 6.943,54

Como tal diferença não foi investigada pela contribuinte, não há como considerar seu efeito na recomposição dos resultados acumulados, já que o valor de prejuízos acumulados em 31/12/2007 considerado pela auditoria está respaldado nas DIPJ dos anos-calendário 2007 e 2008.

- Realização Ajuste a Valor Patrimonial: R\$ 759.072,71 e R\$ 379.536,35

Aqui a análise merece ser mais apurada. Relembrando, tais valores são decorrentes da aplicação das normas internacionais de contabilidade, e correspondem à realização de “ajustes de avaliação patrimonial”, de forma a anular o cômputo das despesas de depreciação correspondentes no resultado do exercício.

Ou seja, de acordo com as disposições da Lei nº 11.941/2009, que alterou o artigo 182 da Lei nº 6.404 de 1976, as contrapartidas de aumentos de valor de elementos do ativo, em decorrência de sua avaliação a valor justo, devem ser classificadas em conta de ajuste de valor patrimonial. Tais contrapartidas, ao serem computadas no resultado do exercício (no caso pela depreciação) devem ser realizadas na mesma proporção, ou seja, transferidas dos “ajustes de avaliação patrimonial” para contas de resultado.

Assim, de fato, tais valores não devem influenciar os resultados apurados de acordo com as regras contábeis vigentes em 31/12/2007. Ocorre que o lucro líquido apurado nos anos- calendário considerado pela auditoria já foi expurgado destes efeitos, pelos ajustes do Regime de Transição Tributária - RTT.

[...]

Conclui-se, portanto, sem qualquer possibilidade de engano, que o valor de R\$ 41.872.559,60, considerado tanto pela auditoria como pela empresa para recomposição do estoque de resultados acumulados (vide tabelas 03 e 04), já está adicionado dos efeitos da realização do ajuste de variação patrimonial, não devendo ser efetuada qualquer nova correção em relação ao assunto, conforme pretende a contribuinte.

Idênticas observações são válidas para o valor de R\$ 379.536,35, relativo ao ano-calendário 2011, e que a contribuinte pretende que seja considerado no demonstrativo de apuração dos resultados acumulados, uma vez que este valor já foi adicionado via ajustes RTT do período (vide resposta ao Termo de Intimação Fiscal 06 e LALUR do ano respectivo).

Concluiu-se, portanto, por um montante de R\$ 4.830.607,42 em distribuição excessiva de lucros, dos quais R\$ 4.733.995,27 correspondem ao sócio pessoa física Luciano Hang, sobre os quais deveria ter havido a retenção na fonte, conforme art. 7º da Lei nº 7.713, de 1988. Por força do disposto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, combinado com o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi constituída multa isolada de 75% sobre o IRRF que deixou de ser retido. A par disso, foram exigidos juros de mora calculados na forma do art. 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Após ser cientificado do lançamento, o sujeito passivo apresentou a Impugnação de fls. 643/651, na qual sustentou que:

- (i) a duplicidade da exigência da multa de ofício, uma vez que houve atuação no beneficiário pessoa física, por meio do processo administrativo nº

13971.722729/2014-17, na qual, igualmente, houve a cobrança de multa de ofício de 75%;

- (ii) o imposto, multa e juros exigidos da pessoa física foram integralmente pagos;
- (iii) após o prazo final fixado para a entrega da declaração do beneficiário pessoa física, não poderia ser exigida a multa de ofício da fonte pagadora, já que a responsabilidade pelo pagamento do imposto seria daquele.

Na decisão de primeira instância, foi apontado, inicialmente, que a atuada não nega que efetuou, no ano-calendário de 2011, distribuição de lucros a seus sócios em valores superiores ao saldo disponível, de modo que tal matéria se tornou incontroversa.

A alegação de duplicidade da exigência da multa de ofício foi rejeitada, por meio do esclarecimento da distinção entre as condutas da atuada e do seu sócio, de modo que as exigências incidem sobre sujeitos passivos distintos.

Não foi acolhida, ainda, a alegação de inviabilidade de lançamento da multa de ofício após o encerramento do exercício, na medida em que tal exigência se adequa plenamente aos atos normativos invocados pela própria atuada.

Finalmente, apontou-se que a imposição dos juros de mora é cabível conforme estabelecido na legislação tributária.

A referida decisão recebeu a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2011

**DISTRIBUIÇÃO EXCESSIVA DE LUCROS. RETENÇÃO NA FONTE.**

*Sujeita-se a retenção na fonte os valores distribuídos excessivamente aos sócios a títulos de lucros, sem respaldo na reserva de lucros ou nos lucros acumulados da sociedade.*

**IRRF. FALTA DE PAGAMENTO. MULTA DE OFÍCIO E JUROS LEGAIS. INCIDÊNCIA.**

*Incide a multa de ofício e juros legais por falta de pagamento de tributos sujeitos a retenção na fonte.*

Após a ciência do Acórdão, foi apresentado o Recurso Voluntário de fls. 720/733, no qual:

- (i) repetem-se as alegações já apresentadas na Impugnação;
- (ii) argui-se a violação ao princípio da capacidade contributiva e a aplicação de multa confiscatória;

- (iii) suscita-se a violação ao princípio do *due processo of law* substantivo (proporcionalidade), na medida em que as penalidades aplicadas inviabilizariam a regular continuidade de suas atividades comerciais.

O presente processo administrativo foi, então, distribuído, por sorteio, a este Conselheiro.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator.

### **1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO**

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 17 de abril de 2015 (fl. 718), e apresentou o seu Recurso, em 29 de abril do mesmo ano (fl. 720), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por procuradores da pessoa jurídica, devidamente constituídos às fls. 652/655.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Arts. 3º, inciso II, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, combinado com o art. 1º da Portaria CARF n.º 146, de 12 de dezembro de 2018.

Conforme relatado, no Recurso Voluntário, a Recorrente argui matérias não veiculadas na Impugnação. Todas dizem respeito à violação a princípios constitucionais.

As alegações devem ser apreciadas, para que se examine se já existe alguma decisão ou ato, dentre os relacionados no art. 26-A, §6º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, e no art. 62 do Anexo II do RI/CARF, que reconheça a inconstitucionalidade da norma atacada (hipótese em que o entendimento neles exposto deve ser aplicado). O que se veda, nos referidos dispositivos e na Súmula CARF n.º 2, ao julgador administrativo é, na ausência de qualquer dos atos em questão, reconhecer a inconstitucionalidade ou deixar de aplicar o ato normativo sob tal fundamento.

Tal entendimento prevaleceu em recente julgado desta Turma Julgadora, conforme Acórdão n.º 1302-005.569, de 21 de julho de 2021, Relatora Fabiana Okchstein Kelbert, no qual este Conselheiro exerceu a função de redator designado para redigir o voto vencedor.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

## **2 DA DUPLICIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA E DO MOMENTO DO LANÇAMENTO**

O lançamento fiscal, como relatado, foi realizado para a exigência da multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996, por força do art. 9.º da Lei n.º 10.426, de 2002, conforme dispositivos transcritos a seguir:

Art. 9.º 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 § 1.º, 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.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

Como se constata, a imposição da referida penalidade, apesar de adotar os percentuais estabelecidos no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996, decorre da “falta de retenção ou recolhimento” de imposto ou contribuição que a fonte pagadora possui obrigação de reter. Ou seja, é penalidade imposta à fonte pagadora, pelo descumprimento da obrigação que lhe era imposta. É infração meramente formal, que se consuma apenas pela prática das condutas omissivas previstas no texto legal (“falta de retenção ou recolhimento”).

Ao contrário do sustentado pela Recorrente, portanto, a exigência da citada multa não guarda qualquer relação com a eventual cobrança por meio de lançamento de ofício ou recolhimento espontâneo a destempo por parte do beneficiário dos pagamentos sobre os quais deveria ter havido a retenção.

A questão é bem explicitada no Parecer Normativo SRF n.º 1, de 2002, cuja aplicação afasta, de uma vez só, todas as alegações da Recorrente:

**IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.**

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

**IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.**

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento

for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

**Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados**, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; **exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação**.

Ou seja, há duas infrações e duas penalidades, ainda que, em ambas, haja a exigência de multa de ofício. Constada a ausência de retenção, após o prazo para entrega da declaração de rendimentos pelo beneficiário pessoa física, como se deu no caso sob análise, da fonte pagadora, exige-se a multa de ofício e os juros de mora isolados; do beneficiário, se não submeteu os rendimentos à tributação, exige-se o tributo, a multa de ofício e os juros de mora.

O fato de o beneficiário Luciano Hang haver extinto por pagamento os valores exigidos no lançamento de ofício tratado no processo administrativo n.º 13971.722729/2014-17 não possui repercussão em relação ao lançamento de ofício realizado em relação à Recorrente.

De outra parte, concorda-se com o que afirmado pela recorrente no sentido de que, após o prazo final fixado para a entrega da declaração de rendimentos, “**a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte**”. Esta é a razão pela qual o lançamento realizado em relação à fonte pagadora não exigiu o tributo, mas apenas a multa de ofício e juros isolados. O tributo foi exigido do beneficiário pessoa física.

Nada a prover, portanto, em relação às referidas alegações.

### 3 DA VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A Recorrente apresenta, ainda, arguições de que a exigência da multa de ofício tratada no presente processo violaria o princípio da capacidade contributiva previsto no art. 145, §1º, da Constituição Federal; e possuiria caráter confiscatório, violando, assim, o disposto no art. 150, inciso IV, da Constituição. Além disso, inviabilizaria a regular continuidade de suas atividades comerciais, de modo que violaria os princípios da proporcionalidade (*due process of law* substantivo) e da razoabilidade.

Pois bem, como já exposto, a imposição da multa de ofício encontra previsão em norma legal plenamente vigente. Cabe, então, invocar o teor do *caput* do art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, segundo o qual:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

O afastamento da norma legal somente seria possível diante da existência de algum dos atos elencados no §6º do referido art. 26-A:

§ 6º O disposto no *caput* deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Na mesma linha, o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, cuja violação constitui, inclusive, causa de perda do mandato de Conselheiro, conforme art. 45, inciso VI, do mesmo Regimento:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

E, finalmente, a Súmula CARF n.º 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Na ausência da existência de ato de reconhecimento da inconstitucionalidade da norma que prevê a aplicação da multa de ofício, incabível tal exame aos julgadores administrativos.

#### **4 CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo