



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15983.720160/2015-14
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.327 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 16 de dezembro de 2021
Recorrente ODONTOPREV S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, na parte em que não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, mantida pela Lei nº 11.488, de 2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à inexistência de previsão legal para exigência de multa isolada, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que conheceu em maior extensão. Votou pelas conclusões a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. No mérito, na parte conhecida, acordam, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de multa de ofício e juros isolados, decorrente do não recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, referente a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2010 a 31/12/2010, em razão de vantagens financeiras fornecidas pela Contribuinte a prestadores de serviços da empresa autuada, sob a forma de planos de *stock options*.

Em sessão plenária realizada em 11/07/2019 foi proferido o Acórdão de Recurso de Ofício e Voluntário nº 2201-005.285, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE. FALTA DE RETENÇÃO. *STOCK OPTIONS*. INCIDÊNCIA. FATO GERADOR. BASE DE CÁLCULO. CLÁUSULAS DE *LOCK-UP*

Constatada a falta de retenção e recolhimento do imposto na fonte, é devido o lançamento, no âmbito de Programas de *stock options*, quando verificada que a operação tem nítido viés remuneratório, não apresentando natureza mercantil, não evidenciando qualquer risco para o beneficiário e estando claramente relacionada à contraprestação por serviços.

O fato gerador da obrigação tem lugar no momento do exercício das opções de compra e a base de cálculo se verifica pela diferença entre o valor eventualmente pago pelos ativos e os valores praticados pelo mercado.

A restrição ao direito de propriedade decorrente de cláusulas contratuais que impedem a alienação de participações adquiridas por determinado tempo tem relação com a estratégia da empresa em obter resultados de seus Planos de Opções de Compra de Ações por período adicional, não afastando a ocorrência do fato gerador ou maculando a base de cálculo apurada a partir do valor de mercado das ações na data do efetivo exercício das opções de compra.

STOCK OPTIONS. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DA REMUNERAÇÃO.

A remuneração para fins de incidência do tributo se consuma com a efetiva transferência aos colaboradores das ações, desde que estas possam ser comercializadas no mercado financeiro de imediato, sendo irrelevante a futura destinação dessas ações.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IR-FONTE.

Verificada a ausência da retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora, posteriormente à data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual pela pessoa física, exige-se daquela a multa de ofício e os juros isolados.

MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. BASE LEGAL.

A Lei nº 11.488, de 2007, ao alterar os dispositivos legais que amparam a exigência da multa isolada pela falta de retenção de imposto de renda, não os suprimiu.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso de ofício, vencidos os conselheiros Douglas Kakazu Kushiya (relator) e Francisco Nogueira Guarita, que negaram provimento. Em relação ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, exclusivamente em relação ao recurso voluntário, os conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

A Contribuinte teve ciência da decisão em 22/10/2019 (fl. 6855) e apresentou embargos tempestivos. Notificado do despacho que rejeitou seus embargos em 08/01/2020 (fl. 7200), o Sujeito Passivo apresentou, em 22/01/2020 (fl. 6925), o Recurso Especial de fls. 6926/6964, no intuito de rediscutir as seguintes matérias:

- a) Nulidade do Auto de Infração em Razão da Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário;
- b) Inexistência de Previsão Legal para Exigência de Multa Isolada;
- c) Não Incidência do IRRF quando do Exercício da Opção – Aplicação do “Regime de Caixa”;
- d) Não Incidência do IRRF Sobre as Ações Sujeitas à Cláusula *Lock up*; e
- e) Presença dos Elementos que Caracterizam um Contrato Mercantil.

Pelo despacho de fls. 7207/7232, deu-se seguimento parcial ao apelo, somente quanto às matérias descritas nos itens “b”, “c”, “d” e “e”.

À guisa de paradigmas, apresentaram-se os acórdãos cujas ementas, na parte que interessa às matérias em discussão, transcreve-se:

Inexistência de Previsão Legal para Exigência de Multa Isolada;

Acórdão nº 9202-02.288

“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.

Não Incidência do IRRF quando do Exercício da Opção – Aplicação do “Regime de Caixa”

Acórdão nº 2401-005.254

“IRPF. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO PELO REGIME DE CAIXA. DISPONIBILIDADE FINANCEIRA.

O regime de caixa, como o próprio nome indica, privilegia o aspecto financeiro dos negócios jurídicos, de modo que os efeitos fiscais das mutações patrimoniais só serão reconhecidos quando houver a realização financeira deles. Na apuração do imposto de renda pelo regime de caixa, aplicável às pessoas físicas, somente ocorrerá o acréscimo patrimonial se houver a efetiva disponibilidade financeira.

Acórdão nº 9202-003.579

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF Exercício: 2008 IRPF – OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES – INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL

[...]

Ademais, nos termos do artigo 38, § único, do RIR/99, a tributação do imposto sobre a renda para as pessoas físicas está sujeita ao regime de caixa, sendo que, no caso, o contribuinte não recebeu nenhum numerário em razão da operação autuada.

Não Incidência do IRRF Sobre as Ações Sujeitas à Cláusula “Lock up”

Acórdão nº 2402-005.011

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2007

PLANOS DE STOCK OPTIONS. MOMENTO DO FATO GERADOR.

Caso os ganhos com os planos de “stock options” sejam tomados como remuneração, consideram-se ocorridos os fatos geradores na data em que o beneficiário possa dispor das ações sem restrição.

Presença dos Elementos que Caracterizam um Contrato Mercantil

Acórdão nº 2401-003.890

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

[...]

STOCK OPTIONS. CARÁTER MERCANTIL. PARCELA NÃO INTEGRANTE DO SALÁRIO REMUNERAÇÃO.

No presente caso, o plano de *stock options* é mercado pela onerosidade, pois o preço de exercício da opção de compra das ações é estabelecido a valor de mercado, pela liberalidade da adesão e pelo risco decorrente do exercício da opção de compra das ações, de modo que resta manifesto seu caráter mercantil, não devendo os montantes pagos em decorrência do referido plano integrarem o salário de contribuição.

Acórdão nº 2803-003.815

STOCK OPTION PLANS. PLANO OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES SEM PARTICIPAÇÃO FINANCEIRA DA EMPREGADORA. NATUREZA NÃO REMUNERATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Nos casos de opção de compra de ações das empregadoras pelos empregados ou diretores sem apoio financeiro daquelas, mediante preço representativo ao de mercado, não considera-se remuneração, nem fato gerador de contribuições previdenciárias, pois representam apenas um ato negocial da esfera civil/empresarial.

Razões Recursais da Contribuinte

Em relação às matérias admitidas a rediscussão, a Contribuinte alega, em síntese, o que segue:

Inexistência de Previsão Legal para Exigência de Multa Isolada

- O lançamento de multa isolada com fundamento no artigo 9º da Lei nº 10.426/2002 c/c o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, deve ser cancelado de plano por este, em razão da ausência de previsão legal para sua constituição.

- Da simples análise do conteúdo do citado artigo 9º, da Lei nº 10.426/2002, utilizado expressamente pela Autoridade Fiscal para fundamentar o auto de infração em análise, endossado equivocadamente pela Turma Julgadora a quo, verifica-se que a possibilidade de cobrança dessa multa isolada foi expressamente revogada após as alterações promovidas neste dispositivo legal pela Lei nº 11.488/2007.

- A partir da leitura da redação original do artigo 44, incisos I e II, da Lei nº 9.430/96, constata-se que havia a previsão de cobrança das multas de 75% e de 150%, as quais poderiam ser cobradas junto com o tributo ou isoladamente, conforme dispunha o seu parágrafo 1º.

- Em suma, a antiga redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/96 (transcrita acima) previa que tais multas poderiam ser cobradas:

- juntamente com o tributo que não foi pago (nos termos do parágrafo 1º, inciso I); ou
- isoladamente, quando o tributo ou a contribuição tivesse sido pago após o vencimento do prazo previsto (nos termos do parágrafo 1º, inciso II).

- Especificamente para os casos de ausência de retenção na fonte de tributos ou contribuições, o tratamento legal próprio das sanções a serem aplicadas foi conferido pelo artigo 9º da Lei nº 10.426/2002.

- Observa-se que em sua redação original, o artigo 9º da Lei nº 10.426/2002 determinava que a fonte pagadora estaria sujeita às multas de que tratavam os incisos I e II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, explanados (ou seja, 75% ou 150%; junto com o tributo ou isoladamente).

- Contudo, as hipóteses de cobrança de multa de ofício, seus percentuais e sua sistemática (isoladamente ou não) foram alteradas substancialmente com o advento da Lei nº 11.488/2007, que introduziu modificação no texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 e, por consequência, no artigo 9º da Lei nº 10.426/2002.

- Como resultado, pela análise de toda a evolução legislativa abordada pela Recorrente, ao contrário do entendimento defendido pelo acórdão recorrido, esta CSRF deverá chegar as seguintes conclusões:

- A atual redação do artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, estabelecida pela Lei nº 11.488/2007, expressamente excluiu a possibilidade de cobrança da multa prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, limitando-se a tratar sobre a possibilidade de aplicação da multa prevista no inciso I desse mesmo dispositivo legal;
- A multa prevista no inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, apenas pode ser cobrada juntamente com o imposto ou contribuição devida;
- Isso porque, as situações eleitas pelo legislador para possibilitar a cobrança de multa isolada foram estabelecidas apenas no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96; e
- A hipótese de cobrança de multa isolada nos termos do inciso II, do dispositivo legal em comento, foi expressamente excluída do artigo 9º, da Lei nº 10.426/2002.

- É patente o entendimento de que se o imposto da fonte pagadora não é mais devido, mesma sorte tem a penalidade que seria exigida com o aludido imposto. Ou seja, não sendo mais devido o imposto, nunca se poderia cobrar a própria multa. Por esse motivo se pugna pela integral reforma do acórdão recorrido, com o consequente cancelamento da presente autuação fiscal.

Não Incidência do IRRF quando do Exercício da Opção – Aplicação do “Regime de Caixa”

- Conforme destacado pela ora Recorrente em seu Recurso Voluntário, entendeu a Autoridade Fiscal que a suposta “vantagem financeira” do plano de opção de compra de ações, isto é, a diferença positiva entre o preço de exercício da opção e o valor de mercado no dia do exercício, corresponderia a um rendimento de trabalho, e, por essa razão, deveria ser tributada pelo Imposto de Renda da Pessoa Física.

- Entendeu, ainda, que a Recorrente seria responsável pela retenção na fonte a título de antecipação, em decorrência das disposições do artigo 620 e subsequentes do RIR.

- Assim, segundo a Autoridade Fiscal, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que daria ensejo à retenção do IRRF pela Recorrente seria o suposto acréscimo patrimonial do beneficiário supostamente ocorrido no momento do exercício.

- A Turma Julgadora a quo acobertou aludido entendimento da Autoridade Julgadora.

- Como bem pontuado no TVF, nos termos do artigo 43 do RIR são tributáveis pelo imposto de renda os “rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos”.

- Resgata-se, nesse sentido, que o artigo 43 do CTN determina que o fato gerador do imposto de renda será a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica.

- No entanto, no caso concreto não se verifica nenhum esforço por parte da Autoridade Fiscal a fim de se comprovar a subsunção dos fatos à norma que fundamenta a incidência do imposto de renda. Apenas, como dito acima, o esforço de replicar os fundamentos da autuação de contribuições previdenciárias exigidas da pessoa jurídica.

- O mesmo equívoco foi incorrido pela Turma Julgadora a quo, haja vista que ao afirmar que “no mesmo sentido têm ocorrido reiteradas manifestações deste Conselho”, traz a título de exemplo o acórdão nº 2401-004.467, que trata de contribuições previdenciárias, e não de imposto de renda.

- Todavia, ainda que a Autoridade Fiscal e/ou a Autoridade Julgadora tivessem procedido à tentativa de subsumir o exercício das opções às hipóteses legais acima mencionadas, sua pretensão restaria frustrada.

- A disponibilidade econômica corresponde ao rendimento ou provento realizado, assim entendido como dinheiro em caixa. A disponibilidade jurídica, por sua vez, corresponde ao título jurídico que permite ao seu titular obter a respectiva realização por certa quantia em dinheiro.

- Com efeito, não obstante o artigo 43 do CTN fazer referência à disponibilidade econômica ou jurídica da renda como requisito à sua tributação, coube ao legislador ordinário definir se, para que ocorra a imposição do Imposto de Renda da Pessoa Física, a mera disponibilidade jurídica seria suficiente, ou se apenas diante da disponibilidade econômica poderá incidir a referida exação.

Isso porque se constata a existência de conceitos diferenciados de renda utilizados na tributação das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, ambos abrangidos, a um só tempo, pelo texto do citado artigo 43 do CTN.

- De fato, no que concerne às pessoas físicas, por específica disposição legal, aplica-se o chamado “regime de caixa”, pelo qual somente se pode impor o Imposto de Renda no momento em que há efetiva disponibilidade de recursos financeiros (ou “disponibilidade econômica”) para o seu pagamento (parágrafo único do artigo 38 do RIR/99).

- Assim, se não houve a realização da renda de modo que o numerário tenha sido efetivamente recebido pelo seu titular, não poderá haver a incidência do Imposto de Renda sobre os rendimentos das pessoas físicas.

- Qualquer tentativa de exação nesse sentido consistirá em afronta ao princípio da capacidade contributiva, na medida em que se exigirá que o contribuinte se desfaça de seu patrimônio, sacrificando-o, para que possa arcar com o ônus do tributo.

- Dos precedentes colacionados como paradigmas verifica-se que é patente o entendimento de que se não houve a realização da renda de modo que o numerário tenha sido efetivamente recebido pelo seu titular, não poderá haver a incidência do Imposto de Renda sobre os rendimentos das pessoas físicas.

- No presente caso, é incontroverso que, assim como nos casos acima analisados, no momento do exercício não há qualquer acréscimo patrimonial – entendido como o efetivo ingresso de numerário – para a pessoa física beneficiária do plano, de modo que não há que se falar em incidência de Imposto de Renda da Pessoa Física em tal momento. Por esse motivo se pugna pela integral reforma do acórdão recorrido.

- Restando comprovada, portanto, a existência de dissídio jurisprudencial também neste ponto, essa Câmara Superior deverá conhecer o presente apelo especial para dar-lhe provimento, a fim de ser aplicado o posicionamento dos acórdãos paradigmas acima, com o consequente cancelamento da autuação fiscal ora vergastada.

Não Incidência do IRRF Sobre as Ações Sujeitas à Cláusula “Lock up”

- como é sabido, após manifestação expressa acerca do interesse em exercer as opções disponibilizadas, terminado o período de carência e exercida a opção, os beneficiários do plano de opção de compra de ações da Recorrente estão sujeitos ainda a uma cláusula de restrição de venda das ações (“*lock up*”), pelo período de três anos, parcela essa determinada de acordo com a seguinte fórmula (Cláusula 4.3.1):

$$N = 0,5 \times Q \times (I - P_e / P_m)$$
 onde:

N = quantidade de ações retidas para venda após 3 anos do exercício

Q = quantidade de opções/ações disponíveis para exercício

P_m = preço de mercado da ação na data de exercício

P_e = preço de exercido da opção (cotação de fechamento do dia anterior)

Neste ínterim, conforme narrado nos fatos, a DRJ concluiu acertadamente que as ações incorporadas pelo beneficiário do plano sujeitas a cláusula de restrição de venda (*lock up*), como se verifica no caso concreto, não poderiam ensejar a retenção na fonte do IRPF a título de antecipação. E, desse modo, seria incabível a exigência de multa sobre essa base:

Das ações sujeitas à cláusula *lock up*:

Contudo, há que se dar tratamento distinto para as ações que não puderem ser negociadas de imediato pelos trabalhadores beneficiários por estarem presas à cláusula restritiva de venda (*lock up*).

Como exposto, por conta da cláusula *lock up*, parte das ações adquiridas em decorrência do plano de ações ofertada pela autuada não pode ser comercializada de imediato pelos trabalhadores, havendo a necessidade de se aguardar um prazo de mais de 03 (três) anos após sua aquisição.

[...]

Também se verifica uma incoerência quando a fiscalização calcula o benefício gerado por essas ações a partir do seu valor de mercado, sendo que naquele momento tais ações não poderiam ser negociadas.

[...]

Desta maneira, entendo que os ganhos decorrentes das ações alcançadas pelo *lock up* deverão ser excluídos da base de cálculo das contribuições lançadas, [...] Reitero que essas mesmas premissas aplicam-se a incidência do IR-Fonte.

- O voto vencedor do acórdão recorrido, contudo, reformou este entendimento.

- A Turma Julgadora a quo, admite que a existência da denominada cláusula *lock up* serve à evidenciar o risco verificado na manutenção dos ativos no patrimônio do beneficiário do Plano, que esta cláusula corresponde a uma limitação à principal faculdade do direito de propriedade que é a disposição do bem e admite, ainda, que pode impactar a base de cálculo do tributo lançado, mas opta, de maneira totalmente contraditória, por manter o crédito tributário lançado neste ponto.

- No acórdão paradigma, o entendimento corretamente aplicado é de que uma vez que o beneficiário não pode dispor das opções para aliená-las, não se pode dizer que é seu proprietário. Assim, se o bem não se incorporou ao seu patrimônio, o fato gerador do imposto não pode ser considerado como ocorrido.

Presença dos Elementos que Caracterizam um Contrato Mercantil

- A partir dos acórdãos indicados como paradigmas, deverá essa Câmara Superior reformar o acórdão recorrido, reconhecendo, por consequência, a natureza mercantil do plano de opção de compra de ações da Recorrente.

- De acordo com a Autoridade Fiscal, as características do plano de opção de compra de ações da Recorrente afastariam o caráter mercantil “observado em operações semelhantes praticadas regularmente pelo mercado”, deflagrando a natureza supostamente remuneratória do benefício, de modo que o “acréscimo patrimonial” auferido pelos beneficiários quando do exercício das opções configurariam, consequentemente, remuneração pela prestação dos serviços à Recorrente.

- Corroborando o entendimento fiscal, o Conselheiro autor do voto vencedor neste ponto, entendeu que não estariam presentes, no caso em apreço, os elementos de um contrato mercantil, mais especificamente os fatores onerosidade e risco.

- Para o redator do voto vencedor da decisão recorrida, o fato de que “não há pagamento de qualquer prêmio no momento da outorga da opção” é suficiente para afastar tanto a onerosidade, quanto o risco, características inerentes a um contrato de natureza mercantil.

- Contudo, não merece prosperar o acórdão recorrido nesse ponto, na medida em que as opções são contratos nos quais invariavelmente existe um fator de risco agregado, elemento inerente a tal modalidade de investimento. Ou seja, o titular de uma opção de compra está sempre apostando na valorização do ativo objeto de suas opções no mercado à vista e certamente perderá caso essas venham a se desvalorizar.

- A mera obrigatoriedade da manutenção das condições necessárias para o exercício, ao aguardar o momento de exercício (*vesting*), apostando na valorização dos ativos, já representa um risco ao beneficiário, inclusive na perda da oportunidade de outros negócios, de outras propostas de trabalho etc.

- Ou seja, ao contrário do quanto sustentado pela Turma Julgadora *a quo*, o risco reside na oscilação do valor de mercado das ações, que, dependendo do patamar, o que não está ao alcance do controle tanto do empregado quanto do empregador, pode inviabilizar o exercício das opções.

- Dessa forma, o risco não está atrelado à margem de “vantagem econômica” na aquisição da ação, no término do exercício da opção, mas antes à própria viabilidade econômica de tal exercício, considerados os ganhos e custos decorrentes.

- De fato, existiu para o citado beneficiário apenas a expectativa de realização de um negócio – a aquisição de ações – se as condições de mercado se mostrassem favoráveis.

- Tal entendimento coaduna com o posicionamento adotado por este nos acórdão paradigmas, no sentido de que a concessão da opção configura contrato mercantil envolvendo o risco de perceber ganho ou não, conforme a oscilação de mercado.

- Pontua-se, por oportuno, que, no caso concreto, estão presentes as principais características que levaram a Turma Julgadora do acórdão paradigma a reconhecer que o Plano examinado possuía caráter mercantil e, portanto, não poderia ser classificado como remuneratório.

- ao contrário do quanto sustentado pela Turma Julgadora *a quo* ainda que não haja a previsão do pagamento de qualquer tipo de “prêmio” no momento da outorga das opções, o risco permanece presente no Plano da Recorrente, dado que se trata de escolha de investimento para a qual o participante do plano se prepara, reserva recursos para exercer as opções e deixa de lado outros tipos de investimento.

- Ao contrário do consignado pela Autoridade Fiscal e encampado pelas Autoridades Julgadoras de primeira e segunda instância, o risco de ganhar ou não ganhar é equivalente ao risco de ganhar ou perder, uma vez que todos que entram em algum investimento têm a intenção de ganhar. Exatamente o entendimento manifestado pelos acórdãos paradigmas supramencionados.

- Deste modo, se o investidor, ao final do seu investimento, termina com as mesmas posições que tinha inicialmente, a sua empreitada foi frustrada.

- Não ganhar é um dano para o investidor, se considerarmos o custo de oportunidade que assumiu para a manutenção das condições do negócio. Se as opções “viraram pó”, certamente houve uma perda potencialmente financeira para o titular, evidenciadas pelas oportunidades que pode ter deixado de aproveitar para manutenção das referidas condições.

- É evidente, assim, que a natureza da opção é de risco, pois sua lucratividade depende de fatores de incerteza, atrelados às oscilações do mercado bursátil.

- Desde a outorga as opções estavam sujeitas às oscilações do mercado acionário, de modo que não há como afirmar que o risco é nulo.

- Indiscutível ainda o caráter oneroso do Plano analisado, na medida em que é fato incontroverso que os beneficiários devem desembolsar vultuosos montantes para adquirir as ações da Recorrente, que não são ofertadas de forma “graciosa”, conforme sustentado pela Turma Julgadora *a quo*. Não é a existência ou não do pagamento do “prêmio” que deve definir o caráter oneroso do Plano.

- Por fim, cumpre mencionar que a jurisprudência trabalhista é no sentido de que os planos de stock options não representam remuneração, ostentando, assim, natureza mercantil. Inclusive, tal entendimento já foi confirmado, em reiteradas oportunidades, pela Justiça Federal, como se pode observar de diversos acórdãos proferidos pelos Tribunais Regionais Federais (a título de exemplo, cita-se o acórdão proferido

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Os autos foram encaminhados à Fazenda Nacional para ciência do Recurso Especial da Contribuinte em 12/01/2021 (fl. 7238), sendo que, em 25/01/2021 (fl. 7261), foram oferecidas as contrarrazões de fls. 7239/7260, com os argumentos transcritos na sequência:

Conhecimento

- O recurso especial não merece ser conhecido haja vista a inexistência de requisito essencial de cabimento. Com efeito, os acórdãos cotejados carecem de similitude fática.

- Os acórdãos paradigmas versam sobre situação distinta. O primeiro paradigma trata de lançamento de imposto de renda sobre ganho de capital em alienação de ações. O segundo paradigma trata também de ganho de capital em alienação de ações incorporadas.

- Não deveria ter sido dado seguimento ao recurso especial, haja vista que o recorrente deveria trazer julgado que tratasse especificamente de lançamento de IRRF em *stock options*;

- Diante da ausência de requisito de cabimento, a Fazenda Nacional requer o não conhecimento do recurso.

Possibilidade de Aplicação da Multa Isolada

- A recorrente defende que a multa isolada aplicada pela fiscalização padeceria de suporte legal, tendo em vista que o art. 9º da Lei 10.426/02 e o art. 44, I e II, da Lei 9.430/96 foram revogados pela Lei 11.488/07 (art. 14).

- Consoante entende, o texto vigente do art. 44 da Lei 9.430/96 só possibilita a aplicação da multa de 75% ou de 150% na hipótese de falta de pagamento e em conjunto com o tributo devido. Apenas a multa de 50% poderia ser cobrada de forma isolada, nos casos de falta de tributação de rendimentos sujeitos ao carnê-leão ou de falta de pagamento de estimativa mensal pela pessoa jurídica.

- Tal argumentação, contudo, não merece prosperar.

- O auto de infração não se baseia em dispositivos legais revogados como quer fazer crer a recorrente. Uma simples leitura do tópico relativo ao enquadramento legal das infrações demonstra que serviram de fundamento para a autuação tanto a redação original do art. 9º da Lei 10.426/02, quanto a redação alterada pela Medida Provisória 351/07 e pelo art. 16 da Lei 11.488/07.

- Por outro lado, também não encontra nenhum respaldo a tese de que foi revogada a possibilidade de se aplicar de modo isolado a multa por falta de retenção do Imposto de Renda.

- Nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, havia duas infrações a ensejar a aplicação de multa de ofício: (i) a fonte pagadora deixar de reter ou de recolher o tributo; (ii) a fonte pagadora efetuar o recolhimento após o prazo fixado sem acréscimo de multa.

- Com o advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, o art. 9º da Lei nº 10.426/2002 sofreu alteração em seu conteúdo.

- Comparando-se as duas redações do art. 9º, verifica-se que a única modificação ocorrida foi a exclusão da hipótese de exigência de multa isolada no caso de a fonte pagadora efetuar o recolhimento em atraso sem o acréscimo de multa de mora. Tal alteração está em consonância com a modificação procedida pelo art. 14 da mesma MP no art. 44 da Lei nº 9.430/96, que revogou a multa pelo recolhimento de tributos em atraso sem multa de mora.

- Inclusive, o método de redação legislativa de não fixar o percentual da multa no próprio art. 9º da Lei nº 10.426/2002, mas de fazer referência **ao percentual fixado** no art. 44 da Lei nº 9.430/96, foi mantido.

- Destaque-se, outrossim, que em ambas as redações não é feita nenhuma menção aos dispositivos do art. 44 que tratam especificamente de multa isolada.

- Consoante já mencionado, a exclusão no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 da previsão da multa pelo não recolhimento da mora ocorreu simultaneamente à exclusão no art. 44 da Lei nº 9.430/96 de previsão correspondente. A única multa isolada que o legislador pretendeu extinguir foi a incidente nos casos de pagamento em atraso, sem acréscimo de multa moratória, tanto para o contribuinte como para a fonte pagadora responsável pela retenção.

- Tal multa é completamente distinta da multa aplicada pela falta de retenção/recolhimento do tributo pela fonte pagadora, cuja previsão continuou mantida na nova redação.

- O art. 9º da Lei 10.426/02, seja na redação original, seja na redação atualmente vigente, no que concerne aos elementos antecedentes e conseqüentes da regra-matriz, apenas deixou para a disciplina do art. 44 da Lei 9.430/96 a questão atinente ao critério quantitativo.

- Estando no art. 9º da Lei 10.426/02 perfeitamente delimitados os elementos de fato que a norma pretende regular, não há razões para buscar no art. 44 da Lei 9.430/96 as diretrizes de aplicação da multa.

- Diante desse cenário, a única interpretação possível à remissão feita ao art. 44 da Lei 9.430/96 é a de que o legislador pretendeu que, como critério quantitativo da hipótese de

incidência, fossem aplicados os percentuais de 75% e 150%, previstos inicialmente nos incisos I e II do art. 44, e, posteriormente, no inciso I do art. 44 e no § 1º.

- O legislador jamais buscou, por meio da remissão ao art. 44 da Lei 9.430/96, que a multa a ser aplicada em caso de falta de retenção ou recolhimento fosse a multa de ofício vinculada prevista na mencionada lei, mas sim que a multa específica prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 fosse aplicada nos percentuais da Lei nº 9.430/96, quais sejam, 75% ou 150%. E a multa prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, na hipótese de falta de retenção ou de recolhimento, podia ser aplicada juntamente com a exigência do tributo ou isoladamente, não havendo nenhum tipo de vinculação com o modo como eram aplicadas as multas de ofício do art. 44 da Lei 9.430/96. A Lei 10.426/02 não fez nenhuma ressalva quanto à possibilidade de aplicação isolada da multa pela falta de retenção do Imposto de Renda, não sendo dado ao intérprete criar restrições onde nem mesmo a própria lei o fez.

- No caso de pagamentos realizados a pessoas físicas, a multa isolada era e continua sendo exigida sempre que o lançamento de ofício fosse efetuado após a entrega da declaração de rendimentos pelo beneficiário do pagamento, e a retenção/recolhimento do tributo pela fonte pagadora fosse considerada como antecipação do imposto de renda devido pelo beneficiário. Isto porque a partir deste marco temporal a fonte pagadora deixava de ser a responsável pela retenção e recolhimento do IR, não sendo possível efetuar contra ela o lançamento do tributo.

- Este entendimento quanto à distinção entre a exigência da multa de ofício fixada no art. 9º de forma vinculada ou isolada foi cristalinamente desenvolvido no Parecer Normativo Cosit nº 01/2002, aprovado pelo Secretário da Receita Federal em 24/09/2002.

- Nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 01/2002, então, independentemente de não mais ser exigível da fonte pagadora o tributo, sobre ela deve recair o lançamento da multa de ofício pela falta de retenção, que, em tal hipótese, só podia ser cobrada de forma isolada.

- Finalmente, convém ter em mente que, sob pena de se instituir indesejado tratamento desleal para com aqueles que cumprem rigorosamente os seus deveres, a fonte pagadora deve-se sujeitar à sanção, embora dela não se possa mais exigir o imposto, após o encerramento do prazo para a entrega da declaração de ajuste anual do beneficiário.

- Se não houver sanção para as fontes pagadoras que não efetuam as retenções e os recolhimentos a que estão obrigadas, o caráter impositivo dessas obrigações ficará seriamente ameaçado.

Da natureza remuneratória das *Stock Options* ofertadas

- Do quanto exposto até o presente momento, é possível afirmar com firmeza as *stock options* são oferecidas como vantagem adicional à remuneração básica, como um atrativo para que os executivos trabalhem e continuem trabalhando na companhia, quer dizer, são oferecidas pelo trabalho.

- Outra nota característica dos programas de opção, que confirma se tratar a opção de compra de remuneração diferida concedida aos altos executivos, é o fato que o Plano não era estendido a todos os trabalhadores indistintamente, mas apenas àqueles considerados “elegíveis”

pela empresa. Assim, apenas alguns empregados e altos executivos, determinados nominalmente pela companhia poderiam auferir a vantagem.

- Observa-se, assim, que a concessão das opções de ação possui um caráter discricionário e retributivo, vinculado ao desempenho do profissional da empresa.

- Como previsto nos planos e programas, a performance do executivo e o alcance de metas eram determinantes na eleição dos beneficiários e na atribuição do número de ações em cada contrato. Não há dúvidas, portanto, de que as *Stock Options* eram ofertadas como retribuição pela prestação de serviço.

- As opções de compra eram também conferidas em caráter personalíssimo, não negociáveis ou transferíveis a terceiros. Assim, como cogitar que as opções pudessem ter caráter mercantil se elas eram, por determinação da companhia, inegociáveis?

- As opções, e isso é da maior importância, não eram objeto de compra e venda entre a companhia e os executivos beneficiários, sendo-lhes graciosamente outorgadas, o que também atua para se afastar seu caráter mercantil.

- Não se perca de vista que uma opção de compra de ações mercantil é um título mobiliário que possui valor em si e cotação em bolsa de valores. O chamado mercado de opções é o mercado em que são negociados direitos de compra e venda de lotes de ações, com preços e prazos de exercícios predeterminados.

- No caso das *Employee Stock Options*, contudo, tal direito de compra é outorgado graciosamente aos administradores e executivos beneficiários, que não pagam pela opção de compra, não se realizando entre empresa e beneficiário nenhuma relação mercantil.

- Aliás, em verdade, as opções são outorgadas em troca do trabalho que será prestado pelos beneficiários à Companhia outorgante, como expressamente admitido pela recorrente nas notas explicativas às demonstrações financeiras de 2009 e 2010, ao afirmar que “oferece a empregados e executivos planos de remuneração com base em ações, liquidados em ações da Companhia, segundo os quais a Companhia recebe os serviços como contraprestações das opções de compra de ações”.

- E o que dizer da previsão de “pagamento em dinheiro da quantia a que o Beneficiário faria jus nos termos do Plano”, no caso de a Companhia se envolver em operações de reorganização societária?

- Diante de tal previsão, fica a pergunta: sendo a outorga das *Stock Options* uma mera operação mercantil, cheia de riscos para as partes beneficiárias, em que, na verdade, o único fluxo financeiro existente se dá dos beneficiários para a empresa, a que título haveria uma previsão de pagamento em dinheiro da empresa para os beneficiários no plano?

- Para a Fazenda Nacional a resposta a esse questionamento é simples: essa previsão no Plano de Opção de Compra de Ações é a confissão de que tal plano é política de remuneração da empresa, é a confissão do compromisso assumido pela empresa de implementar parcela da remuneração variável por meio das *Stock Options*.

- Merece destaque, ainda, o fato de que, a noção de justa causa trabalhista é sempre decisiva na definição do tratamento a ser conferido aos lotes de ações em caso de encerramento do vínculo. A manutenção ou o cancelamento das lotes de ações ofertados estão sempre na dependência do motivo pelo qual o vínculo com o executivo foi encerrado. Se esse encerramento se deu com base em motivo que configure justa causa nos termos da legislação trabalhista ou violação dos deveres e atribuições de administrador, o direito à aquisição dos lotes fica cancelado de pronto.

- Eventos como invalidez permanente e aposentadoria também geram consequências no exercício das opções, o que denota sua relação direta com o contrato de trabalho. Estivéssemos, de fato, diante de uma típica *stock option* mercantil, isso jamais aconteceria.

- Assim, entende a Fazenda Nacional que todos os elementos acima mencionados, se levados em consideração em seu conjunto, apontam claramente para a existência de uma política de remuneração diferida dos executivos beneficiários.

- E nesse ponto não se perca de vista que, consoante a norma do art. 22, I e III, da Lei nº 8.212/91, todos os valores pagos no mês aos empregados e aos contribuintes em contraprestação ao trabalho são remuneração.

- A norma em comento contempla como remuneração qualquer acréscimo patrimonial que seja propiciado pela empresa aos empregados e contribuintes individuais que lhes prestem serviços.

- No caso, dissecando a hipótese de incidência da contribuição previdenciária, temos que todos os seus elementos estão presentes, na medida em que:

a) temos empregados e contribuintes individuais

b) recebendo pagamento por parte da empresa via concessão graciosa de *stock options*

c) em decorrência do trabalho prestado, pois é condição de outorga da *Stock Option* que o beneficiário esteja prestando trabalho.

- As *stock options* para empregados e diretores não são outorgadas aos beneficiários em contrapartida do recebimento de um prêmio, como no caso das *stock options* mercantis, mas em contrapartida ao trabalho que tais beneficiários prestam e prestarão para a companhia.

- Já restou fixado que (i) há trabalhadores que (ii) recebem pagamentos por meio do programa de unidades de investimento (iii) em razão do trabalho. Resta verificar se estes pagamentos atendem à exigência do art. 201, §1º da Constituição de 1988, que prediz que a remuneração, para efeito de contribuição previdenciária, compreende “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título”, refletida na disposição legal supra transcrita. Ou seja, resta verificar o elemento habitualidade.

- Os Planos de Opções de Ações previam resgates anuais por período de quatro anos consecutivos. A repetição uniforme, por quatro anos consecutivos, é apta a caracterizar a

habitualidade exigida pelo legislador e, portanto, ficam preenchidos os requisitos para que os pagamentos subsumam-se ao conceito de remuneração.

- Todos os elementos acima mencionados, além de outros citados no relatório fiscal, conduzem à insofismável conclusão de que, de fato, as vantagens patrimoniais conferidas aos executivos da companhia por meio das *stock options* possuem natureza de remuneração.

- Trata-se de retribuição econômica em decorrência do trabalho prestado, que, por consequência, deve sofrer os efeitos fiscais previstos na legislação tributária.

- A questão do “risco”, insistentemente levantada pelo contribuinte, que defende que a opção de compra é um investimento porquanto quando o beneficiário for vender as ações elas podem ter-se desvalorizado configura um claro desvio de perspectiva na análise da matéria, pois a remuneração dos beneficiários não advém da revenda das ações no mercado.

- Eventual ganho por parte do beneficiário na revenda dessas ações no mercado dará origem a outro evento jurídico-tributário, mas que em que nada interfere no fato prévio de que a companhia remunerou seus diretores por meio das *stock options*.

- Não se questionaria a natureza remuneratória de um veículo dado em razão do trabalho caso este sofresse uma colisão e perdesse valor. Tampouco se questionaria a base de cálculo da contribuição pelo fato de a inflação corroer o poder de compra do segurado. Assim, resta claro que eventos posteriores à disponibilização do bem ao segurado não interferem na caracterização de sua natureza remuneratória.

- O fato gerador da obrigação tributária previdenciária simplesmente não se desfaz em virtude do destino dado à remuneração pelo empregado ou pelo contribuinte individual.

- Quando se fala em opção de compra de ações concedidas a trabalhadores, há que se fazer uma separação entre as relações jurídicas existentes. A relação jurídica que se dá entre o empregador e o trabalhador vai apenas até o momento em que esse exerce o direito recebido de comprar ações. A segunda relação, que se verifica entre o trabalhador e o mercado, não contamina a relação empresa-trabalhador e os riscos dela advindos, notadamente o de desvalorização das ações, não interferem na realização do fato gerador.

- Na primeira relação (companhia-trabalhador) simplesmente não há riscos de perda, na medida em que não houve, por parte dos beneficiários, o pagamento de prêmio. A possibilidade de não haver ganhos ou de que os ganhos sejam menores do que o esperado não há jamais que ser tratada como risco financeiro de perda, não se mostrando suficiente para retirar das *Stock Options* ser caráter de remuneração variável.

- As *Stock Options* são um componente variável da remuneração e, como tal, podem não se implementar se não forem alcançados certos critérios de desempenho do trabalhador ou da própria empresa. O seu não recebimento, por exemplo, na hipótese de as opções não serem exercidas, não significa “trabalho de graça” por parte do empregado ou do executivo, até mesmo porque elas complementam a remuneração fixa, que será necessariamente recebida, independentemente de qualquer fator.

- Ora, é intrínseca à remuneração variável a possibilidade de que sua implementação não ocorra. Bônus, gratificações de desempenho, prêmios por performance, entre outros componentes da parcela variável da remuneração, podem não ser pagos se as metas acordadas não forem alcançadas, se a empresa não auferir um determinado percentual de lucro, etc, não havendo que se falar que em tais hipóteses o trabalhador tenha “trabalhado de graça” para empresa.

- Ainda sob a perspectiva do risco, há que se registrar que depois que efetivamente exerce a opção, o beneficiário não é obrigado a vender as ações, muito menos em período de baixa cotação. Nos contratos de outorga, não há prazo, nem obrigação de revenda, de modo que esse elemento “risco” é puramente artificial.

- E mais! Os programas e os contratos não trazem qualquer tipo de óbice à imediata revenda das ações adquiridas pelos beneficiários, que estão, portanto, livres para realizar a diferença entre o preço de exercício e o valor de mercado das ações.

- Ante a ausência de prazo de *lock up*, a decisão do beneficiário de permanecer com as ações em nada difere da decisão de um empregado que resolve investir seu salário no mercado de capitais. Os riscos advindos dessa decisão são riscos pessoais assumidos pelo trabalhador que jamais terão o condão de alterar a natureza do pagamento recebido da empresa.

- Negócios celebrados em tais moldes não guardam consonância com as *Stock Options* tipicamente mercantis, como quer fazer parecer o recorrente. Todas as características acima abordadas, na verdade, refletem mecanismos para a implementação da parcela da remuneração variável acordada sob o manto do contrato de opção de compra de ações.

- As *Stock options* para empregados e administradores, portanto, não são contrato mercantil, são política de remuneração variável. O empresário introduz no contrato de trabalho uma parte variável da remuneração, determinada pela concessão de opções de compra de ações. Essa concessão é concebida como um modelo de retribuição variável, baseada em parâmetros objetivos.

- Dessa maneira, tem-se que as *Stock Options* nada mais são que retribuição econômica em decorrência do trabalho prestado, que, por consequência, deve sofrer os efeitos fiscais previstos na legislação tributária.

- Finalmente, convém apenas registrar que os julgados da Justiça do Trabalho que afastam a natureza salarial das *Stock Options* não podem servir de fundamento para a pretensão da recorrente, uma vez que ali se está tratando do conceito de salário dentro do contexto do contrato de emprego, que é típico e detalhadamente regulamentado pela CLT.

- Nas decisões da Justiça Laboral, não se leva em conta o contexto jurídico das contribuições previdenciárias, em que a intenção do próprio legislador constitucional é a mais ampla possível, abarcando não apenas o salário regulado pela CLT e tutelado pela justiça trabalhista, mas todos os rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física, mesmo sem vínculo empregatício.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

CONHECIMENTO

O Recurso Especial da Contribuinte é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

Como dito no relatório, as matérias devolvidas à apreciação desta Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF foram assim denominadas i) Inexistência de Previsão Legal para Exigência de Multa Isolada; ii) Não Incidência do IRRF quando do Exercício da Opção – Aplicação do “Regime de Caixa; iii) Não Incidência do IRRF Sobre as Ações Sujeitas à Cláusula *Lock up*; e iv) Presença dos Elementos que Caracterizam um Contrato Mercantil.

Insta ressaltar que, de acordo o art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, o Recurso Especial de Divergência é cabível nas situações em que as diferentes turmas deste órgão de julgamento administrativo, diante de contextos fáticos semelhantes, apresentem interpretações divergentes em relação à legislação tributária.

No que se refere à matéria “Não Incidência do IRRF quando do Exercício da Opção – Aplicação do “Regime de Caixa””, o ponto da decisão recorrida contestado por meio da peça recursal diz respeito ao entendimento que prevaleceu no Colegiado *a quo* de que, em relação a planos de *stock options* considerados de natureza remuneratória, o fato gerador do imposto sobre a renda de pessoa física ocorre quando do exercício da compra de ações e a base de cálculo do tributo corresponde à “diferença entre o valor de mercado das ações adquiridas, na data do exercício, e o valor efetivamente pago pelo beneficiário”.

Ocorre que o primeiro paradigma, Acórdão nº 2401-005.254, aborda contexto fático sobremaneira diverso. Referida decisão diz respeito a exigência de imposto na alienação de ações em que houve a retenção de partes dos valores representativos do negócio realizado, a título de garantia, para indenização da adquirente dos valores mobiliários, em caso de descumprimento das cláusulas previstas no contrato de compra e venda respectivo, e é nesse contexto que referido julgado reconhece que, à luz do art. 2º da Lei nº 7.713/1988, os efeitos fiscais das mutações patrimoniais, decorrentes da operação de alienação, somente poderão ser reconhecidos quando houver realização financeira que, na situação em voga, é a disponibilização do valor retido para fazer face a eventual indenização.

Ressalte-se que referido julgado, em momento algum, faz menção à impossibilidade de se considerar ocorrido o fato gerador do imposto na hipótese de recebimento de renda por meio de bens que sejam representados por dinheiro em espécie. Senão vejamos:

Assim, entendo que merece reforma o lançamento; não em relação ao valor da alienação em si, mas sim a respeito dos valores efetivamente recebidos pelo recorrente. Pois o imposto sobre a renda da pessoa física é regido pelo regime de caixa. O regime de caixa, como o próprio nome indica, privilegia o aspecto financeiro dos negócios jurídicos, de modo que os efeitos fiscais das mutações patrimoniais só serão reconhecidos quando houver a realização financeira deles.

O regime de caixa é o que melhor se harmoniza ao conceito constitucional de renda, porquanto identifica, com maior precisão, o conceito de acréscimo patrimonial disponível. Isso porque implica exigir o pagamento do imposto à luz dos rendimentos efetivamente percebidos pela pessoa física, independentemente de quando tenha surgido o direito a eles. Só é tributado o que efetivamente ingressa para o patrimônio do contribuinte.

Na apuração do imposto de renda pelo regime de caixa, aplicável às pessoas físicas, somente ocorrerá o acréscimo patrimonial se houver a efetiva disponibilidade financeira. Logo, nas alienações a prazo de bens e direitos e/ou com cláusulas “suspensivas”, caso concreto, o fato gerador do ganho de capital ocorrerá no recebimento de cada uma das parcelas pactuadas. Bem por isso é que o art. 2º da Lei nº 7.713/1988 está descrito nos seguintes termos:

Art. 2ª O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

A leitura do art. 2º da Lei nº 7.713/1988 evidencia que o imposto de renda da pessoa física, por opção do legislador, tem na percepção dos rendimentos ou dos ganhos de capital o próprio aspecto temporal da hipótese de incidência, o que significa dizer que, pelo regime de caixa, não surge obrigação tributária sem que haja a efetiva disponibilidade dos rendimentos ou dos ganhos de capital. (Grifou-se)

Ademais, como destacado no excerto do julgado cotejado, a exigência do recebimento efetivo dos valores retidos em garantia pela adquirente das ações para se considerar ocorrido o fato gerado do imposto decorre da equiparação do caso concreto a situações envolvendo alienação a prazo de bens e direitos em que, de acordo com o art. 2º da Lei nº 7.713/1988, o imposto sobre a renda é devido à medida que os valores relativos ao ganho de capital forem percebidos.

Constata-se assim que a situação examinada nesse paradigma em nada se assemelha com aquela retratada no julgado desafiado, não havendo que se falar em divergência jurisprudencial.

Quanto ao segundo paradigma, Acórdão nº 9202-003.579, a questão que se aborda nesse julgado diz respeito a operação de incorporação de ações, que também não guarda relação alguma com o caso retratado nos autos. Além disso, embora os trechos dessa decisão, evidenciados no Recurso Especial, possam conduzir ao juízo de que, no entendimento da turma julgadora, o fato gerador do imposto sobre a renda de pessoa física pressupõe o recebimento de numerário, essa conclusão não resiste a uma análise mais aprofundada desse paradigma, mormente quando nos deparamos, dentre outras, com afirmações como a que se destaca a seguir:

A tributação da renda só é possível quando configurada a disponibilidade - econômica ou jurídica - que denote manifestação de capacidade contributiva por parte do contribuinte. A disponibilidade econômica refere-se à efetiva disponibilidade dos recursos financeiros em caixa, enquanto a **disponibilidade jurídica consiste em título jurídico, líquido e certo, que lhe permite obter, incontestavelmente, a realização em dinheiro.** O importante, para que se viabilize a incidência do tributo, é que o contribuinte adquira esta disponibilidade e manifeste capacidade econômica para arcar com a carga tributária que lhe será imposta em razão deste acréscimo. (Grifou-se)

Desse modo, seja pela falta de similitude fática ou pela inexistência de divergência, esse segundo paradigma também não se presta a evidenciar o dissenso interpretativo.

Além disso, dentre os requisitos necessários ao reconhecimento do conflito de interpretações encontra-se a demonstração da legislação tributária interpretada de forma divergente (§ 1º do art. 67 do Anexo II do RICARF). Contudo, o dispositivo citado na peça recursal para esse fim (art. 620, §§ 1º e 2º do RIR/1999) não guarda qualquer tipo de relação com a decisão recorrida e, do mesmo modo, também não serviu de fundamento para as decisões apresentadas à guisa de paradigmas, o que corrobora a tese quanto à impossibilidade de se conhecer do apelo em relação a essa matéria.

Sobre o tema “Não Incidência do IRRF sobre a Parte das Ações Sujeitas à Cláusula Lock Up”, a decisão recorrida assim decidiu:

O fato da empresa vincular o exercício das opções de compra de ações à manutenção das posições adquiridas por determinado período de tempo, na prática, nada mais é que uma forma de manutenção de seus objetivos por período adicional, já que, dentre outros, o escopo do citado Plano é a manutenção do vínculo de administradores e empregados.

Nota-se o perfeito alinhamento da restrição ao objetivo empresarial, já que não faria sentido que a empresa envidasse esforços e recursos para inserir o colaborador em seu quadro societário aos mesmo tempo em que este caminha em sentido inverso, desfazendo-se das posições anteriormente adquiridas de forma imediata.

As variações decorrentes da flutuação dos valores das ações adquiridas em momento posterior ao exercício das opções de compra não têm relação com a vantagem obtida com a operação em si, mas está relacionada ao risco verificado na manutenção dos ativos no patrimônio do beneficiário do Plano e será importante para fins de avaliação de eventual ganho ou prejuízo para fins de cálculo do ganho de capital obtido quando do alienação da posição acionária.

Entretanto, é verdade que, a despeito do contribuinte beneficiar-se dos frutos decorrentes de tais ativos antes de sua venda, o que corrobora a conclusão de que seu patrimônio foi alterado positivamente no momento do exercício das opções, a limitação de venda imposta pelo plano corresponde a uma limitação ao direito de propriedade e, como tal, poderia impactar o valor considerado pela fiscalização para obtenção da base de cálculo do tributo lançado. Contudo, caberia ao contribuinte apresentar elementos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário pelo lançamento, já que a representação de tais valores dependeria de quantificação não disponível, sendo certo que a Autoridade fiscal, no exercício de sua atividade vinculada, agiu com correção ao quantificar a base de cálculo do tributo lançado a partir dos valores das operações informados pelo próprio contribuinte.

Portanto, não considero que tenha ocorrido qualquer equívoco no lançamento, já que, em relação ao momento da ocorrência da remuneração, está claro que o patrimônio do beneficiário sofreu uma variação positiva exatamente no momento do exercício das opções, bem assim em razão do fato de que eventual alteração do valor a ser considerado para a quantificação da base de cálculo das contribuições lançadas relacionado ao preço das ações e os reflexos neste da limitação de venda por período de 3 anos caberia ser demonstrada pelo contribuinte autuado, já que agiu com correção ao quantificar a base de cálculo do tributo lançado a partir dos valores das operações informados pelo próprio contribuinte. (Grifou-se)

De se notar que, a despeito da existência de cláusula *lock up* em relação a parte das ações adquiridas em decorrência do plano de *stock options*, o voto condutor do acórdão recorrido exarou entendimento segundo o qual o fato gerador do imposto ocorreu no momento do exercício das opções e que, caberia à Contribuinte demonstrar eventual alteração do valor a

ser reputado para a quantificação da base de cálculo do imposto, decorrente dos reflexos provenientes das limitações impostas por referida cláusula.

O paradigma julgado preliminarmente apto a demonstrar a divergência, Acórdão nº 2402-005.011, embora também trate *stock options*, refere-se a plano em que não há previsão de *lock up*, isto é, plano com características distintas do ora analisado.

No plano de *stock options* referido no paradigma, as opções eram outorgadas a determinado grupo de colaboradores a serviço da empresa, sendo que o direito de compra das ações objeto, assim como no presente caso, somente poderia ser exercido em momento futuro. A par dessa situação, a autoridade autuante concluiu que, decorrido o prazo para o exercício das opções, restaria configurada a hipótese de incidência, no caso de contribuições previdenciárias, independentemente do seu efetivo exercício, consoante se verifica do relatório do paradigma:

Estes fatos geradores referem-se a ganhos obtidos pelos trabalhadores em razão de plano de outorga condicional valores mobiliários criado para possibilitar ao Unibanco a obtenção e a manutenção dos serviços de executivos de alto nível, sendo-lhes oferecido em contrapartida o benefício de se tornarem acionistas da companhia, por meio da concessão de opções de compra de ações ou de units, nos termos, condições e modo previstos no regulamento do Plano de Opções de Compra de Ações Unibanco, aprovado na Assembleia Geral Extraordinária de 31/01/2001.

[...]

Concluiu que o fato gerador das contribuições para a remuneração paga sobre a forma de opção de compra de ações ocorre na data em que são implementadas as condições para aquisição das stock options, independentemente do trabalhador exercer ou não as opções que detém. (Grifou-se)

O voto condutor do julgado trazido a comparação demonstra que, além de se considerar ocorrido o fato gerador da exigência tributária independentemente do exercício das opções, a base de cálculo do tributo foi estabelecida por aferição indireta, segundo os critérios destacados no trecho a seguir:

Para o fisco, embora o direito de aquisição da ação seja classificado como derivativo cujo valor está atrelado ao da própria ação, não se pode confundir os dois bens mobiliários. Afirma que o direito de compra é autônomo e pode ser negociado independentemente da transação da ação que lhe dá suporte.

Partindo dessa diferenciação, a autoridade lançadora concluiu que o momento do fato gerador das contribuições é aquele em que a promessa da outorga do direito de compra das ações toma-se realidade, ou seja, no dia imediatamente posterior ao transcurso do prazo de carência.

Em suas palavras, com o cumprimento dos requisitos temporal e de manutenção do vínculo com a empresa, o bem, representado pelo direito de ação, passa ao patrimônio do trabalhador e, mesmo que ele não exerça esse direito ou deixe para fazê-lo em momento posterior, o ganho já foi obtido e, assim, concretizou-se a hipótese de incidência das contribuições.

Para mensurar a base tributável, o fisco menciona que se utilizou do procedimento de aferição indireta, em razão da empresa não haver lançado nas folhas de pagamento ou na escrita contábil qual o ganho real verificado com a aquisição da opção de compra de ações ou units.

Esse ganho foi fixado como sendo o produto do número de ações/units sobre os quais adquiriu-se o direito à opção pela diferença entre o valor de mercado da ação/unit na data imediatamente posterior o término da carência e o seu valor de exercício fixado no momento da outorga condicional. (Grifou-se)

Em contraposição à tese desenvolvida pela Fiscalização, o relator do paradigma centra sua análise não na inexistência do direito de negociar, por determinado período, as ações efetivamente adquiridas em decorrência do exercício de opção de compra, mas na peculiaridade inerente às opções concedidas pela empresa, de não poderem ser negociadas livremente no mercado. Essa particularidade, no entender do colegiado prolator do paradigma, altera o tratamento que se deve dar às opções “quanto a sua autonomia frente ao direito correspondente à propriedade da ação”. Vejamos mais algumas passagens do paradigma em que a questão é abordada:

Centrarei a minha atenção na questão do momento da ocorrência do fato gerador, pois há de fato uma mudança procedimental do fisco em relação aos processos que julguei anteriormente. Observo que a tese apresentada pela autoridade fiscal não deixa de ser tentadora. De fato, não se pode negar o caráter autônomo das opções de compra de ações que, embora derivem da ação, têm o seu valor fixado de forma diferenciada e podem ser negociadas separadamente.

Todavia, as opções concedidas a empregados ou a outra categoria de trabalhadores têm uma particularidade que, a meu ver, altera o tratamento que lhe deve ser dado quanto a sua autonomia frente ao direito corresponde à propriedade da ação.

É que estes bens, por não poderem ser negociados perdem totalmente o seu caráter de autonomia, posto que, se não podem ser alienadas, a única possibilidade que o seu detentor possui é exercer as opções ou abrir mão do direito deixando transcorrer sem manifestação o prazo de exercício previsto no regulamento do plano. (Grifou-se)

Ora, não se pode estender esse entendimento a situações em que o ativo financeiro em referência são as ações em si, haja vista que suas características são complementemente distintas daquelas verificadas nas opções de compra desse ativo, sobretudo no que se refere aos direitos que lhe são inerentes. Dito de outra forma, somente seria possível concluir pela similitude entre as situações retratadas nas decisões cotejadas, caso o paradigma também fizesse referência a plano de *stock options* sujeito a cláusula *lock up*, e quanto a abordagem voltada especificamente para os efeitos da aplicação dessa cláusula em relação ao aspecto temporal da matriz de incidência tributária.

Por outro lado, o relator da decisão cotejada até expressa seu entendimento pessoal em relação a hipóteses em que a outorgante das opções estipula um prazo após o seu exercício para a venda das ações, revelando que, nesses casos, reconhece que “*somente as ações exercidas e disponíveis para a venda, poderiam ser consideradas na apuração da base de cálculo das contribuições*”. Porém, como não é essa a situação retratada no paradigma, pois no plano de *stock options* ali referido não há cláusula *lock up*, não se pode afirmar que seja esse também o entendimento dos demais integrantes do colegiado prolator daquela decisão.

Assim, por entender que inexistente similitude fática entre os julgados postos a comparação, não conheço do apelo também em relação a essa matéria.

Acerca da matéria “Presença dos Elementos que Caracterizam um Contrato Mercantil”, tem-se que o Colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, concluiu que o plano

implementado pela Recorrente sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda. No voto do relator, contudo, entendeu-se que embora o plano cumprisse o requisito da onerosidade, não poderia ser considerado um contrato mercantil em virtude do desconto de 20%, ofertado a quem exercesse as opções, afastar o risco inerente a essa espécie de contrato. Confira-se:

c) Risco

No caso, não há risco, pois o desconto de 20% em relação ao efetivo valor de mercado da ação minimiza o risco de forma que evidencia a impossibilidade de se considerar o plano como de um contrato mercantil.

Não resta evidenciado o risco, pois apenas aqueles que optarem pelo plano de stock option deve aguardar a implementação da condição para que possa exercer plenamente o seu direito e ter que ficar com aquelas ações ou opções, sem que se tenha certeza de que haverá uma valorização. Por outro lado, o risco é minimizado, pois se não for tão vantajosa a alienação, o beneficiário poderá aguardar pelo melhor momento.

Sendo assim, não há que se falar em risco no presente caso.

Por isso, devemos concluir que o plano de stock option a que estamos a analisar, não cumpre os requisitos inerentes a um contrato mercantil.

De modo que deve sofrer a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte. (Grifou-se)

No voto vencedor da decisão em vergasta, em que, a respeito do caráter mercantil das *stock options*, foram consignadas as conclusões da maioria do Colegiado, depreendeu-se que, além de ausente o risco, o contrato também não era oneroso, levando-se em conta que as opções foram outorgadas gratuitamente (sem o pagamento de prêmio) e que o preço de exercício, embora tivesse por referência um valor fixado a mercado, foi determinado em data anterior à própria outorga das opções:

Ao contrário do que afirma o Ilustre Relator, não há que se falar em onerosidade no caso ora sob apreço, tampouco em risco.

É natural que planos de natureza mercantil evidenciem alguma medida de risco para as partes contratantes, sendo este o elemento que se apresenta como fundamental para a diferenciação da natureza mercantil ou remuneratória do ajuste.

Quando se fala em risco, o que se busca é a evidencia deste entre a outorga e o exercício da opção, tal qual se verifica nas operações mercantis, em que o interessado em adquirir as ações no futuro, por determinado preço previamente estipulado, paga por este direito (prêmio). Assim, no momento do exercício de tal opção, poderá adquirir um ativo por um preço inferior ao praticado naquela data ou poderá perder todo o valor pago de prêmio caso não seja vantajoso exercer a opção, em um cenário em que o preço estipulado previamente se mostre superior ao de mercado.

Portanto, no caso dos autos, não há pagamento de qualquer prêmio no momento da outorga da opção e o preço de exercício é um valor fixado a mercado, mas em data anterior à concessão da outorga das opções. Assim, o máximo que se pode conceber é que um colaborador opte por não exercer o direito de compra, nada ganhando na operação, mas não corre o risco de perder nada, a não ser o risco de ver uma expectativa de vantagem não ser concretizada, o que não é suficiente para configurar um risco observado em operações semelhantes praticadas regularmente pelo mercado.

Já em relação ao caráter de onerosidade da operação não há que se fixar tal elemento ao preço pago pelo colaborador no momento da exercício da opção. Tal requisito dever ser

avaliado no momento da outorga da opção, que, sendo esta graciosa, nunca poderá ser considerado que o ajuste tem algum caráter oneroso. Afinal, nada foi investido pelo futuro potencial beneficiário para, se for o caso, gozar da benesse no futuro.

Assim, quanto a tais requisitos, não há qualquer similitude das operações sobre análise àquelas típicas de mercado. (Grifou-se)

Veja-se que, no caso dos autos, a constatação pela inexistência do caráter mercantil do plano de *stock options* levou em conta as seguintes características que lhes são inerentes:

- a) inexistência de onerosidade: as opções eram oferecidas gratuitamente sem o pagamento de prêmio por ocasião da outorga; e
- b) ausência de riscos: i) o preço de exercício da opção foi fixado em data anterior à outorga das opções; e ii) aos colaboradores que viessem a exercer as opções era oferecido um desconto de 20% sobre o valor previamente fixado.

No primeiro paradigma, Acórdão nº 2401-003.890, não obstante a turma de julgamento haver entendido que o fato de as opções serem outorgadas sem o pagamento de um prêmio não era suficiente para retirar o caráter oneroso do plano de *stock options*, os contratos foram reputados como de natureza mercantil principalmente porque, diferentemente do que se viu na decisão recorrida, o preço fixado para a aquisição das ações foi determinado pela média dos preços das ações nos pregões da Bolsa de Valores de São Paulo, no período de no mínimo um e no máximo três meses anteriores à data das opções, corrigido por índice regularmente praticado pelo mercado, consoante se verifica do seguinte excerto:

Isto porque, embora não seja preciso fazer desembolso inicial para adquirir a opção, o exercício da opção de ações do Recorrente é inequivocamente oneroso, já que existe a obrigação de o beneficiário pagar o preço fixado para a aquisição das ações, sendo este preço, a teor da cláusula sexta do plano, determinado pela média dos preços das ações nos pregões da Bolsa de Valores de São Paulo, no período de no mínimo um e no máximo três meses anteriores à data das opções, facultado ajuste de até 20%, para mais ou para menos. Esse preço do exercício das ações é devidamente reajustado até o mês anterior ao do exercício da opção pelo IGPM.

Além do critério para definição do preço do exercício ser razoável, vez que considera a média de preços das ações na Bolsa de Valores de São Paulo, bem como ser devida a correção dos valores, considerando índice regularmente praticado (IGPM), as regras quanto ao prazo para pagamento são as mesmas aplicáveis à liquidação de operações na Bolsa de Valores de São Paulo. É o que se extrai da leitura da cláusula abaixo transcrita:

PREÇO DO EXERCÍCIO

[...]

6.2. *Exercendo a opção, o respectivo mu lar deverá pagar o preço c/o exercício em prazo igual ao vigente para liquidação de operações na Bolsa de Valores de São Paulo, (grifos nossos)*

Há, portanto, nítida onerosidade no Plano de Opção de Compra de ações ofertado pelo Recorrente, já que há uma efetiva aquisição de ações através do plano, e não uma outorga graciosa dos títulos, mesmo não sendo necessário fazer um desembolso inicial para obter o direito futuro de adquirir as ações. (Grifou-se)

Do mesmo modo, no segundo paradigma, Acórdão n.º 2803-003.815, as características do plano de opções também são sobremaneira diversas, pois, assim como no primeiro paradigma, as ações eram adquiridas a valor de mercado, representado pela média dos últimos três pregões da Bolsa de Valores de São Paulo anteriores ao exercício. Mister reproduzir trecho desse último paradigma na parte que tangencia esse questão:

No caso presente, não há participação monetária da Empresa na compra das ações, logo, de forma geral, trata-se de uma clássica de *stock option*, já de forma específica, no caso o valor pago não é pré-fixado, mas sim o próprio valor de mercado ou a ele representativo, obtido pela média da apuração do valor de mercado de três sessões da Bolsa de Valores de São Paulo anteriores a opção, o que se demonstra razoável. Assim, está claro que é o colaborador que assume o risco, pois como é sabido os valores reais das ações é volátil ao gosto do mercado, possíveis diferenças não são efetivas. (Grifou-se).

Constata-se, por conseguinte, que, também quanto a essa matéria, as conclusões a que chegaram os diferentes colegiados decorreram não de divergência de interpretação das normas tributárias, mas das características inerentes aos casos analisados, de modo que não se verifica possível afirmar que as turmas prolatoras dos paradigmas adotariam decisões semelhantes à consignadas nas decisões trazidas a cotejo caso estivessem diante dos mesmos fatos retratados no julgado vergastado.

Especificamente em relação à matéria “Inexistência de Previsão Legal para Exigência de Multa Isolada”, por entender que as decisões cotejadas, diante de situações fáticas semelhantes e do mesmo quadro jurídico-normativo, revelaram entendimentos em sentido diverso, conheço do Recurso Especial.

MÉRITO

A contribuinte pugna pelo cancelamento da autuação sob o argumento de que não existe fundamento legal para a multa isolada. Segundo entende, a partir da análise do conteúdo do art. 9º da Lei n.º 10.426/2002, verifica-se que a possibilidade de cobrança dessa multa isolada foi expressamente revogada após as alterações promovidas neste dispositivo legal pela Lei n.º 11.488/2007.

Cumprе ressaltar que a matéria já foi amplamente debatida no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sendo uníssono o entendimento de que a tese aventada na peça recursal não encontra respaldo na legislação de regência. Nesse sentido, cita-se o Acórdão n.º 9202-005.444, da lavra da Ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo que, pela sua abrangência e por retratar meu entendimento a respeito do tema, peço licença para reproduzir:

No acórdão recorrido, sem que se tecesse qualquer argumentação acerca da natureza das verbas que ensejaram a aplicação da penalidade, esta foi afastada, considerando-se que dita multa teria sido extinta pela Medida Provisória n.º 351, de 22/01/2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 15/06/2007.

Entretanto, a multa em tela nunca foi extinta, conforme será demonstrado.

Primeiramente, esclareça-se que não está sendo exigido o Imposto de Renda devido pelos beneficiários dos rendimentos, tampouco está sendo cobrada multa pelo recolhimento do IRRF fora do prazo sem aplicação de multa de mora. **O que está**

sendo cobrado, no presente caso, é unicamente a multa pelo não cumprimento, por parte da fonte pagadora - ARTEC - da obrigação de efetuar a retenção e o recolhimento do IRRF, a título de antecipação.

A penalidade em tela foi instituída pela Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, convertida na Lei nº 10.426, de 2002, que assim estabelecia, em sua redação original:

“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. “

O dispositivo acima não deixa a menor brecha para que se entenda que a penalidade nele prevista poderia ser exigida de outra forma, que não a isolada. Com efeito, a penalidade está sendo aplicada à fonte pagadora, que não é a beneficiária dos rendimentos, portanto resta descartada qualquer possibilidade de cobrança desta multa juntamente com o imposto, cujo ônus, repita-se, não é da fonte pagadora, e sim do beneficiário. Confirmando esse entendimento, o parágrafo único especifica a base de cálculo da multa, que nada mais é que o tributo que deixou de ser retido ou recolhido.

O art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, tinha a seguinte redação:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

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. 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.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I. juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

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;

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 apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

V. isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

(...)

Como se pode constatar, o art. 44, acima, não trata de multas incidentes sobre imposto cobrado por meio de responsabilidade tributária de fonte pagadora, e sim de penalidades que recaem diretamente sobre o imposto exigido do sujeito passivo, na qualidade de contribuinte, que relativamente ao Imposto de Renda é o próprio beneficiário dos rendimentos. Nesse passo, nenhuma das modalidades de exigência elencadas no § 1º se amolda à exigência estabelecida no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, portanto não há que se falar que este último dispositivo tenha se referido ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, para tomar de empréstimo algo além dos percentuais nele estabelecidos - 75% e 150%. Isso porque a problemática que envolve as modalidades de exigência das penalidades constantes do § 1º do art. 44 - vinculadas ao imposto ou exigidas isoladamente - não se coaduna com a multa por falta de retenção na fonte. Esta, quando exigida, obviamente será isolada, eis que o principal, ou seja, o imposto, será cobrado não da fonte pagadora, mas sim, repita-se, do beneficiário dos rendimentos.

Com estas considerações, constata-se que a referência feita pelo art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, aos incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, está focada nos incisos I e II do *caput*, e não nos incisos I e II do § 1º, do contrário estar-se-ia atribuindo à fonte pagadora o papel de sujeito passivo contribuinte do tributo, e não o de mera intermediária entre este e o Fisco, responsabilidade esta conferida por lei.

Ora, se os incisos I e II do *caput* do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de penalidades aplicáveis ao sujeito passivo na qualidade de contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o próprio beneficiário dos rendimentos, e o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, trata exclusivamente de multa por descumprimento da obrigação de reter e recolher o tributo, aplicável à fonte pagadora na qualidade de responsável, o único elemento passível de empréstimo, do art. 44 para o art. 9º, diz respeito efetivamente aos percentuais de 75% ou 150%. Com efeito, não existe qualquer outro liame entre os dois dispositivos legais.

Corroborando este entendimento, a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, que foi convertida na Lei nº 10.426, de 2002, encaminhada ao Congresso Nacional, assim esclarece:

“Os arts. 7º a 9º ajustam as penalidades aplicáveis a diversas hipóteses de descumprimento de obrigações acessórias relativas a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, reduzindo-as ou, no caso do art. 9º, instituindo nova hipótese de incidência, preenchendo lacuna da legislação anterior.”
(grifei)

O texto acima não deixa dúvidas, no sentido de que o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, traia unicamente de multa por descumprimento de obrigação acessória pela fonte pagadora, portanto descarta-se a sua exigência juntamente com o respectivo imposto, cujo ônus é do beneficiário dos rendimentos. Ademais, fica patente que se trata de nova hipótese de incidência, o que também a desvincula definitivamente das hipóteses de incidência elencadas no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, eis que estas já existiam no ordenamento jurídico muito antes do advento da Medida Provisória nº 16, de 2001.

Com a edição da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, foi alterado o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, dentre outras finalidades, para extinguir a multa de ofício incidente sobre o pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo, desacompanhado de multa de mora. Dito dispositivo legal passou a ter a seguinte redação:

“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: (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

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.

(...)”

Assim, o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, foi reformulado, mantendo-se a aplicação das multas de ofício vinculadas ao tributo, nos percentuais de 75% e 150%, a primeira mantida no inciso I, do *caput*, e a segunda não mais abrigada no inciso II, do *caput*, mas sim no inciso I, do §1º. O inciso II, do *caput*, que anteriormente continha a multa no percentual de 150%, passou a prever a multa isolada, no percentual de 50%, nos casos de falta de pagamento do camê-leão e de falta de pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devido por estimativa (alíneas “a” e “b”). **Quanto à multa isolada pelo pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo sem o acréscimo de multa de mora, esta foi extinta.**

Observe-se que a extinção da multa isolada acima destacada, levada a cabo pela nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não tem qualquer reflexo nas multas do art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, eis que, conforme já patenteado no presente voto, os dois dispositivos legais tratam de penalidades distintas, o primeiro disciplinando as exigências em face do sujeito passivo contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o beneficiário dos rendimentos, e o segundo regulamentando a incidência pelo descumprimento de obrigação de retenção e recolhimento do tributo pela fonte pagadora, na qualidade de responsável. Como ficou assentado, a conexão entre os dois dispositivos diz respeito unicamente aos percentuais de 75% e 150%.

Tanto é assim que o art. 9º teve de sofrer também um ajuste, em função da realocação da multa de 150% (do *caput* para o § 1º). Ademais, também havia neste dispositivo a previsão de aplicação de multa de ofício à fonte pagadora, pelo recolhimento em atraso do Imposto de Renda Retido na Fonte, sem o acréscimo da multa de mora. Assim, na mesma linha da exclusão levada a cabo na nova redação do

art. 44, esta penalidade teria de ser excluída do art 9º, já que não haveria sentido em permanecer no ordenamento jurídico apenas para apenar a fonte pagadora. Confirma-se a alteração do art. 9º, promovida pela mesma Lei nº 11.488, de 2007:

“Art. 9º Sujeita-se à multa de que traia 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.

Parágrafo único. As multas de que traia 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.”

Ora, se a multa pela falta de retenção e recolhimento na fonte houvesse sido efetivamente extinta, não haveria qualquer razão para que se alterasse o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, como foi feito acima. A alteração visa claramente adaptar esse dispositivo à nova topografia do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, o que de forma alguma sinaliza que dita penalidade teria sido extinta. Além disso, repita-se que a nova redação visou excluir a exigência de multa de ofício pelo recolhimento, pela fonte pagadora, do IRRF fora do prazo sem multa de mora, tal como ocorrera com penalidade semelhante, que antes também era imposta ao beneficiário do rendimento, relativamente ao recolhimento do principal. Assim, igualou-se a exoneração desta penalidade, tanto em face do sujeito passivo contribuinte da obrigação principal, como perante a fonte pagadora, na qualidade de responsável pela obrigação de reter e recolher o tributo.

As conclusões acima ficam evidenciadas no quadro comparativo a seguir:

Redação original do art. 44 da Lei 11º 9.430, de 1996	Redação do art. 44, dada pela MP nº 351. de 2007, convenida na Lei nº 11.488. de 2007
Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: 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. 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. §1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: I. juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; II. isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o	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,

acréscimo de multa de mora; 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 apurado imposto a pagar na declaração de ajuste; 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;	independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
Redação Original do art. 9º da 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.	Redação do art. 9º, dada pela MP nº 351, 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007 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. 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.

Além de todas as razões que conduzem à conclusão de que não ocorreu a alegada extinção da multa de ofício pela falta de retenção ou recolhimento do 1RRF, destaca-se o fato de que a adoção de tal tese equivaleria a admitir-se a instituição de uma obrigação - retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora - sem o estabelecimento de sanção, o que seria inusitado no Sistema Tributário Nacional.

Ademais, ninguém põe em dúvida a manutenção da multa pela falta de recolhimento do carnê-leão, que pressupõe relação entre pessoas físicas, que nem sempre possuem estrutura para cumprir com a obrigação, sendo que quem recolhe a antecipação, nesse caso, é o próprio contribuinte que arca com o encargo financeiro do tributo, descartada a possibilidade de apropriação indébita. Nesse passo, causa ainda maior perplexidade a conclusão de que a multa pela falta de retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora teria sido extinta, já que as fontes pagadoras, na sua maioria, são pessoas jurídicas, que dispõem de meios adequados ao cumprimento da obrigação. Acrescente-se que a retenção na fonte sem o respectivo recolhimento caracteriza apropriação indébita, portanto ter-se-ia ainda a possibilidade do cometimento de crime, sem qualquer previsão de sanção na esfera tributária, o que também seria inédito no Sistema Tributário Nacional.

Assim, após a data prevista para o encerramento do período de apuração, o que cessa é a responsabilidade da fonte pagadora sobre o recolhimento do tributo - cuja

obrigação passa a ser do beneficiário. Entretanto, a falta de responsabilidade sobre o recolhimento do tributo não exime a fonte pagadora do pagamento da multa pelo descumprimento da obrigação de reter e recolher o imposto, e é exatamente esta a exigência que ora se analisa. Nesse passo, assim estabelece o item 16 do Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2002, que deve ser considerado na sua integralidade, e não apenas em parte. Confira-se:

“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 nº 10.426, de 2002, constatándose que o contribuinte:

*a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão 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.** “*

Assim, ainda que os rendimentos sejam oferecidos à tributação, remanesce a aplicação da penalidade pela falta de retenção e recolhimento por parte da fonte pagadora. E não há que se falar em ausência de base de cálculo, já que esta encontra-se especificada no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, inclusiva na redação que lhe foi conferida pela Lei nº 11.488, de 2007:

An. 9º (...)

*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)*

Destarte, entende esta Conselheira que a multa de ofício pela falta de retenção ou de recolhimento de IRRF pela fonte pagadora nunca foi extinta, permanecendo vigente no ordenamento jurídico, e tal entendimento encontra respaldo na jurisprudência do CAREF:

Acórdão nºs 9202-003.580, 9202-003.581 e 9202-003.582, todos de 03/03/2015:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ano-calendário: 2007, 2008

FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

O oferecimento dos rendimentos à tributação pelo beneficiário, combinado com o recolhimento de multa de mora pela fonte pagadora, não caracteriza denúncia espontânea, relativamente à obrigação desta última, de reter e recolher o imposto.

Recurso Especial do Procurador Provido” (Redatora Designada Maria Helena Cotta Cardozo)

Acórdão n.º 9202-003.583, de 03/03/2015:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Ano-calendário: 2007 FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

Encerrado o prazo para entrega da declaração de pessoa física, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, tendo ou não os rendimentos sido submetidos à tributação no ajuste.

Recurso Especial do Procurador Provido” (Redatora Designada Maria I lлена Corta Cardozo)

Acórdão n.º 9202-003.834, de 09/03/2016:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE -IRRF Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

A falta de retenção/recolhimento do IRRF enseja a aplicação da multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

RELAÇÃO JURÍDICA CLASSIFICAÇÃO IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS ESSENCIAIS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS POR CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA.

A determinação da natureza dos atos praticados e dos negócios celebrados, para fins de incidência da norma tributária, é realizada com base nos elementos essenciais das relações jurídicas estabelecidas, que se revelam com a identificação dos efetivos direitos exercidos e obrigações contraídas pelos interessados, independentemente do nome dado aos instrumentos contratuais formalizados ou dos procedimentos realizados.

O pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar o fato de que o corretor prestou à imobiliária o serviço de intermediação junto a terceiros. Comprovando-se a ocorrência de prestação de serviço deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias.

Recurso especial negado.” (grifei) (Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

Acórdão n.º 2102-00.465, de 02/02/2010

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE –IRRF

Ano-calendário: 2003

IRRF - FALTA DE RETENÇÃO - MULTA EXIGIDA DA FONTE PAGADORA

Havendo previsão legal expressa para sua exigência, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, deve ser mantido o lançamento que exige da fonte pagadora a multa incidente sobre a falta de retenção e recolhimento do IRRF.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EMPRESA DE MARKETING DE INCENTIVO. MANOBRA PARA OCULTAR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. SONEGAÇÃO. HIGIDEZ DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA LANÇADA.

Os pagamentos feitos por intermédio do cartão de incentivo, com a utilização de empresa de marketing como intermediária, são, na verdade, uma grosseira manobra diversionista com o fito de ocultar do fisco a tributação que deveria incidir sobre tais pagamentos. Hígida a qualificação da multa de ofício, já que se demonstrou à sociedade a manobra perpetrada pelo fiscalizado para simular situações não existentes, ocultando da fiscalização o conhecimento da ocorrência do fato gerador, que é o conhecido legalmente como sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64).

Recurso voluntário negado.” (grifei) (Relatora Roberta de Azeredo Pagetti)

Acórdão nº 2201-002.676, de 11/02/2015:

“IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Exercido: 2007

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

E cabível a aplicação da multa isolada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida, conforme dispõe o art. 9º da Lei n.º 10.426/2002.

PERÍCIA OU DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de perícia ou diligência quando a sua realização revele-se prescindível para a formação de convicção pela autoridade julgadora.

SELIC. SÚMULA CARF Nº 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 “.(grifei) (Relator Eduardo Tadeu Farah)

Acórdão nº 2201-002.685, de 11/02/2015

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE –IRRF

Exercido: 2009

OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES. STOCK OPTIONS FATO GERADOR DE IMPOSTO DE RENDA.

Os pagamentos efetuados a funcionários, executivos e demais prestadores de serviço da empresa, por meio de opção de compra de ações, caracterizam-se como fato gerador de imposto de renda.

FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA. CABIMENTO.

E cabível a aplicação da multa sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida, conforme dispõe o art. 9º da Lei n.º 10.426/2002, com a redação dada pelo artigo 16 da Lei n.º 11.488/2007.

MULTA PELA FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa, que constitui espécie do gênero crédito tributário.” (grifei) (Relator Eduardo Tadeu Farah)

Acórdão nº 2201-002.763, de 26/01/2016:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE -IRRF

Exercício: 2007, 2008, 2009

INCONSTITUCIONALIDADE AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 2.

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

IRRF. RETIRADA PRÓ-LABORE.

A transferência de numerário da empresa para o sócio, a título de empréstimo sob a forma de contraio de mútuo não comprovado, configura retirada de pró-labore, o qual se sujeita à incidência do imposto de renda relido na fonte.

FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. MULTA. CABIMENTO.

E cabível a aplicação da multa sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida, conforme dispõe o art. 9º da Lei n.º 10.426/2002.

MULTA QUALIFICADA. INOCORRÊNCIA.

Para a caracterização da multa qualificada, há que estar presente a figura do dolo específico caracterizado pela intenção manifesta do agente de omitir dados, informações ou procedimentos que resultam na diminuição ou retardamento da obrigação tributária. O registro das operações nos livros fiscais, inclusive com o cumprimento das formalidades acessórias, não evidencia má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.” (grifei) (Relator Eduardo Tadeu Farah)

Acórdão nº 2301-004.668, de 10/05/2016:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE –IRRF

Exercício: 2007, 2008

Ementa: DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS EXCEDENTE AO ESCRITURADO.

1. *A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio, acionista ou ao titular de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputado aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.*

2. Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será igualmente submetida à tributação, uma vez que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, 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.” (grifei) (Relator João Bellini Júnior)

Acórdão nº 2402-005.339, de 16/06/2016:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE –IRRF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DECADÊNCIA.

INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, INC I, DO CTN.

O prazo decadência/ para constituição de obrigações tributárias acessórias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inc. I, do CTN, vez que, nesta hipótese, não há pagamento a ser homologado pela Fazenda Pública.

FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

Encerrado o prazo para entrega da declaração de pessoa física, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, tendo ou não os rendimentos sido submetidos à tributação no ajuste.

JUROS ISOLADOS. IRRF. INEXISTÊNCIA DE RETENÇÃO. APURAÇÃO APÓS O PRAZO LEGAL PARA A ENTREGA DE DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL PELO CONTRIBUINTE. CABIMENTO.

1. No período compreendido entre a data em que a retenção deveria ter sido recolhida, pela fonte, e a data final prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, pelo beneficiário, a mora é da própria fonte, e não do beneficiário.

2. Nesse período, a fonte responde pelos juros moratórios.

3. O sujeito passivo indireto somente não responde pela mora a qual não der causa, que é a mora contada a partir da data final da entrega da declaração pelo contribuinte, ocasião em que o rendimento deve ser oferecido à tributação no ajuste.

IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. MULTA QUALIFICADA. IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. EQUÍVOCO.

1. O art. 674 do RIR/99 e seu § 1º estabelecem, para o sujeito passivo, o ônus de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, os beneficiários dos pagamentos realizados, assim como as suas causas subjacentes.

2. *Em não havendo comprovação, tais pagamentos são tributados exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.*
3. *A inexistência de razões recursais quanto ao lançamento do IRRF, torna definitivo o lançamento, na dicção do parágrafo único do art. 42 do Decreto nº 70.235/1972.*
4. *Diante do evidente equívoco na qualificação da multa e, conseqüentemente, na identificação da matéria tributável (art. 142 do CTN), deve ser cancelada a sua qualificação.*
5. *Não pode a DRJ, enquanto órgão julgador, corrigir o lançamento, para corrigir os fundamentos da qualificação, sob pena de ofensa ao princípio do devido processo legal (due process of law).*

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

1. *Os juros de mora são aplicáveis sobre a multa de ofício, na medida em que ela é integrante do crédito tributário não integralmente pago no vencimento.*
2. *O tributo e a multa têm datas de vencimentos distintas.*
3. *Diferentemente do tributo, que decorre exclusivamente do seu respectivo fato gerador, a multa de ofício decorre do lançamento.*
4. *O vencimento da multa por lançamento de ofício se dá no prazo de 30 dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

Recurso Voluntário Provido em Parte.” (grifei) (Redator Designado Kleber Ferreira de Araujo)

Acórdão nº 2202-003.605, de 18/01/2017:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE –IRRF

Ano-calendário: 2010, 2011

RELAÇÃO JURÍDICA. CLASSIFICAÇÃO. IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS ESSENCIAIS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE INTERMEDIACÃO DE VENDA DE IMÓVEIS POR CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA.

A determinação da natureza dos atos praticados e dos negócios celebrados, para fins de incidência da norma tributária, é realizada com base nos elementos essenciais das relações jurídicas estabelecidas, que se revelam com a identificação dos efetivos direitos exercidos e obrigações contraídas pelos interessados, independentemente do nome dado aos instrumentos contratuais formalizados ou dos procedimentos realizados. O pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar o fato de que o corretor prestou à imobiliária o serviço de intermediação junto a terceiros. Comprovando-se a ocorrência de prestação de serviço deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias.

FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA ISOLADA. LEGALIDADE. PROCEDÊNCIA.

A falta de retenção/recolhimento do IRRF a título de antecipação incidente sobre pagamentos efetuados, quando o imposto deve ser retido e antecipado pela pessoa jurídica, fonte pagadora do rendimento, enseja sanção no percentual de 75%, na forma do artigo 9º da Lei 10.426, de 2002 que aponta para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA QUALIFICADA.

Em suposto planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

JUROS /SOLADOS IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO. FONTE PAGADORA.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, 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.

MULTA. ART. 112 DO CTN.

O art. 112 do CTN somente se aplica quando houver dúvida quanto à capitulação legal do fato; ou à natureza ou às circunstâncias materiais do fato: u ã natureza ou extensão dos seus efeitos; ou à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; ou, ainda, à natureza da pena/idade aplicável, ou à sua graduação.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SUMULA CARF Nº 02.

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI. DIRETORES. ADMINISTRADORES. AFASTAMENTO.

Ainda que administradores, se os atos que motivaram a responsabilidade solidária atribuída decorria de uma prática usual da atuada em seus negócios, não há que se atribuir tal responsabilidade a quem não deu causa, mormente quando a conduta da atuada segue o padrão de sua Controladora.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. CONTROLADORA.

Mantém-se a empresa citada como responsável solidária no polo passivo da obrigação tributária quando resta comprovada a existência de interesse comum de que trata o art. 124 do CTN, decorrente do liame inequívoco presente nas atividades desempenhadas pelas empresas envolvidas (Controlada e Controladora).” (Redator Designado Márcio Henrique Sales Parada) (grifei)

Acórdão nº 2401-004.593, de 07/02/2017:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE –IRRF

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. JUROS DE MORA EXIGIDOS ISOLADAMENTE. ART. 173. I. DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

No caso da aplicação de multa isolada, à fonte pagadora, pela falha de retenção ou recolhimento do imposto que estava obrigada a reter, e da cobrança de juros de mora lançados isoladamente, não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo. Para fins de contagem do prazo decadencial, aplica-se ao lançamento do crédito tributário a regra geral contida no art. 173, inciso I, do CTN.

DECADÊNCIA. IMPOSTO SOBRE A RENDA INCIDENTE EXCLUSIVAMENTE NA FONTE. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. ART. 173,I, DO CTN

Na ausência de comprovação de pagamento antecipado, que tenha conexão com o fato gerador da obrigação tributária, aplica-se ao lançamento do imposto sobre a renda incidente exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, a regra geral de contagem do prazo decadencial prevista no art 173, inciso I, do CTN.

RENDIMENTOS DO TRABALHO. BÔNUS. APORTES EM FUNDO DE PREVIDÊNCIA. CARTÕES DE INCENTIVO DE VENDA. TRIBUTAÇÃO.

O pagamento de remuneração variável a empregados, autônomos e diretores não empregados, por meio de aportes em fundo de previdência privada e de cartões de incentivos de vendas, está sujeito à incidência do imposto sobre a renda na fonte, por constituir rendimento do trabalho assalariado ou não assalariado, conforme o beneficiário.

RENDIMENTOS DO TRABALHO. FALTA DE RETENÇÃO OU RECOLHIMENTO. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA. MULTA ISOLADA.

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, embora cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa isolada pela falta de retenção ou recolhimento prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, mantida pela Lei nº 11.488, de 2007.

MULTA QUALIFICADA. INTENÇÃO DOLOSA. MARGEM DE DÚVIDA. FALTA DE COMPROVAÇÃO PELA AUTORIDADE LANÇADORA.

Exige-se para a aplicação de penalidade mais gravosa a demonstração pela autoridade lançadora da intenção firme do infrator de praticar a conduta ilícita perante o Fisco, não deixando margem de dúvida a respeito da existência do dolo. Não demonstrada pela fiscalização a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício, proporcional e isolada, até o importe de 150%, cabe afastar a qualificação da penalidade, reduzindo-a ao patamar trivial de 75% Recursos de Ofício Negado e Voluntário Provido em Parte.” (grifei) (Redator Designado Cleberson Alex Friess) (Grifos do original)

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial da Contribuinte, apenas em relação à matéria Inexistência de Previsão Legal para Exigência de Multa Isolada e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho