



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

**Processo n°** 16327.720085/2013-26  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-002.685 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de fevereiro de 2015  
**Matéria** IRRF  
**Recorrente** UNIBANCO-UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 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.

É 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros NATHALIA MESQUITA CEIA e GERMAN ALEJANDRO SAN MARTÍN FERNÁNDEZ, que deram provimento integral ao recurso, inclusive relativamente à multa por falta de retenção na fonte e aos juros de mora sobre ela incidentes. O Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD declarou-se impedido. Fizeram sustentação oral pelo Contribuinte o Dr. Ricardo Krakowiak, OAB/SP 138.192 e pela Fazenda Nacional a Dra. Lívia da Silva Queiroz. As Conselheiras NATHALIA MESQUITA CEIA e MARIA HELENA COTTA CARDOZO farão declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Presidente.

*Assinado Digitalmente*  
EDUARDO TADEU FARAH - Relator.

EDITADO EM: 19/05/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARIA HELENA COTTA CARDOZO (Presidente), GERMAN ALEJANDRO SAN MARTÍN FERNÁNDEZ, GUSTAVO LIAN HADDAD, FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, NATHALIA MESQUITA CEIA e EDUARDO TADEU FARAH.

## Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração, fls.1190/1192, no valor de R\$ 15.809.054,34, relativo à multa por falta de retenção do Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), conforme art. 9º da Lei nº 10.426/2002.

A fiscalização apurou existência de pagamentos de valores a beneficiários, denominado *stock option*, sujeitos à retenção na fonte, sem que tais retenções tenham sido feitas, recolhidas ou parceladas. De acordo com a autoridade recorrida “*stock option é um instrumento concedido mediante um plano/contrato por uma companhia a seu trabalhador na chamada data de outorga, durante a relação de trabalho, que confere a este o direito (não a obrigação) de comprar ação da própria companhia para a qual presta serviço, por um preço preestabelecido (chamado de preço de exercício da opção), a partir de uma data também preestabelecida (que se denomina data de exercício da opção e é uma data futura)*”.

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

*1. A outorga de opções não cuida de aspecto ligado ao contrato de trabalho ou de serviços entre empresa e seus colaboradores, mas de matéria de natureza societária, regulada que é pela legislação das companhias, pela CVM, e por disposições do Estatuto Social da companhia, a par de traduzir matéria de competência deliberativa da Assembleia Geral.*

*1.1. O titular das opções, para exercer a opção e adquirir as ações, acaba por realizar um investimento num mercado de risco, como é o mercado de capitais. Assim, não há qualquer sustentação para a pretensão da autoridade fiscal de caracterizar, como salário/remuneração, o ganho (que é eventual, pois sujeito aos riscos de mercado) que possa ser apurado na comparação entre o custo das ações e o valor que, em dado momento, as ações possam ter no mercado e, que, eventualmente, num segundo momento, pode traduzir-se em perda.*

*1.2. Eventual ganho que possa ser obtido no mercado de ações (assim como eventual perda) não depende do trabalho prestado*

*pelo titular da opção, pois, trabalhando ou não, o resultado positivo ou negativo decorrerá das oscilações do mercado e não do esforço empreendido pelo titular das opções em suas funções profissionais. Desse modo, evidencia-se o caráter não salarial das opções de compra de ações.*

*1.3. A opção pela compra de ações não proporciona ao trabalhador uma vantagem de natureza salarial. Eventual lucro obtido com a venda das ações não se vincula direta ou indiretamente à força de trabalho disponibilizada pelo titular desse direito.*

*2. Se não exercidas as opções durante o prazo de vencimento previsto no Plano, as opções pura e simplesmente se extinguem, sem que o titular tenha tido ganho ou prejuízo. Muito menos se poderia falar em remuneração.*

*2.1. Mas mesmo que o titular exerça as opções, o resultado é incerto e ilíquido, pois a participação societária adquirida não pode ser vendida de imediato, a não ser parcialmente. Tal restrição de venda reforça ainda mais o descabimento da autuação, ao se pretender exigir tributo sem a ocorrência do fato gerador que o suporte.*

*2.2. Não se trata, portanto, de remuneração por trabalho, assalariado ou não.*

*3. As stock options melhor se enquadrariam na categoria não remuneratória de participação nos lucros e resultados e, como tal, estariam excluídas do salário de contribuição, nos termos do artigo 28, §9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91 e artigo 152 da Lei nº 6.404/76, que disciplinam o pagamento aos administradores e diretores.*

*3.1. Resta evidente, portanto, o caráter não remuneratório da outorga de opções de compra de ações, não podendo prevalecer a exigência da multa exigida isoladamente pela falta de retenção do imposto de renda na fonte, prevista no artigo 9º da Lei nº 10.426/02.*

*4. Não cabem juros sobre a multa. Se, para argumentar, fossem cabíveis, seriam aplicáveis apenas juros moratórios à taxa SELIC, limitados a 1%.*

*5. Protesta-se pela juntada dos documentos anexos e produção de todas as provas admitidas em direito.*

A 10ª Turma da DRJ em São Paulo/SPOI julgou integralmente procedente o lançamento, consubstanciado nas ementas abaixo transcritas:

*STOCK OPTIONS. PLANO DE OPÇÃO DE AÇÕES.  
NATUREZA SALARIAL. REMUNERAÇÃO-UTILIDADE.*

*Atuando a empresa para garantir uma efetiva vantagem econômica ao segurado contribuinte individual a seu serviço, mitigando os riscos e os custos do exercício de opção de compra*

*de ações, em afronta ao caráter mercantil da operação, e estando a eleição dos beneficiários dos habituais Programas de Opção de Compra de Ações vinculada ao critério desempenho individual do trabalhador, impõe-se o reconhecimento da remuneração-utilidade.*

*JUROS SOBRE MULTA ISOLADA.*

*A multa de isolada está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC.*

*A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de disposição expressa em lei, não cabendo aos órgãos do Poder Executivo afastar sua aplicação.*

*PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS A IMPUGNAÇÃO. PROVA DOCUMENTAL.*

*A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a ocorrência de algumas das hipóteses previstas no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Intimada da decisão de primeira instância, a autuada tomou ciência por decurso de prazo em 23/07/2013, fl. 1284, e apresentou seu recurso em 20/08/2013, fl. 1286, sustentando, essencialmente, os mesmos argumentos defendidos em sua impugnação, sobretudo:

*II.1 - Da não-incidência da multa pela falta de retenção de IRF sobre opções de compra de ações;*

*II.1.1 - Da natureza societária dos planos de opções de compra de ações;*

*II.1.2 - Do caráter não salarial ou remuneratório dos planos de opções de compra de ações;*

*II.1.3 - Da inexistência de renda diante da mera possibilidade de exercício de um direito de compra de ações;*

*II.2 - Da não incidência de juros sobre multa de ofício.*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Eduardo Tadeu Farah

O recurso é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade.

Cuida o presente processo de exigência fiscal de multa por falta de retenção do Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte, relativo a pagamentos de valores a título de *stock option*.

De um lado, a contribuinte aduz que a opção pela compra de ações é uma operação mercantil e não proporciona ao trabalhador qualquer vantagem de natureza salarial. Assevera que eventual lucro obtido com a venda das ações não se vincula direta ou indiretamente à força de trabalho. Sustenta ainda que o resultado é incerto e ilíquido, pois a participação societária adquirida não pode ser vendida de imediato, a não ser parcialmente. Finaliza seu inconformismo afirmando que “... se pretende exigir tributo sem a ocorrência do fato gerador que o suporte”.

Em outra via, a autoridade lançadora entendeu que a outorga de opções de compra de ações para trabalhadores tem caráter salarial, sendo uma espécie de remuneração a longo prazo, devendo, portanto, integrar os rendimentos do trabalhador para fins de incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

Delineada a controvérsia, passe-a à análise da demanda.

De início, cumpre esclarecer que, regra geral, *stock option* é a concessão do direito de opção de compra de ações a empregados, administradores, prestadores de serviços e/ou destinatários específicos, que possuem a prerrogativa de exercer um direito de aquisição de ações, mediante o pagamento de um preço prefixado. O objetivo é permitir que administradores, empregados e prestadores de serviço da companhia ou de outras sociedades sob seu controle, segundo determinadas condições, adquiram ações da companhia, com vistas a: (i) estimular a expansão, o êxito e a consecução de seus objetivos sociais; (ii) alinhar os interesses dos acionistas aos de administradores, empregados e prestadores de serviços da companhia ou de outras sociedades sob seu controle; e (iii) possibilitar à companhia ou outras sociedades sob seu controle atrair e manter a ela vinculados administradores e empregados.

Nesse passo, para que não tenha natureza salarial, não pode o exercício da opção de compra de ações pelo empregado estar atrelado ao trabalho de forma a caracterizar um “plus”, “prêmio” ou um tipo de “salário-condição” em decorrência da prestação de serviços. Na verdade, na compra de ações deve sempre estar presente o risco do negócio, característica principal das operações mercantis. Trata-se de situação completamente alheia à prestação de serviços, já que o contrato de outorga de opções de compra deve ser baseado na legislação societária, que não se confunde com o contrato de trabalho, uma vez que representa uma relação meramente mercantil, embora ensejada no curso da relação de emprego. Portanto, a vantagem não pode ser concedida pelo serviço prestado ou para o serviço prestado.

Dito isso, cumpre reproduzir parte do regulamento do Plano de Opção de Compra de Ações Unibanco – Performance, conforme Proposta do Conselho de Administração, de 15/10/2001, fls. 257/275, aprovada pela Assembléia Geral Extraordinária (AGE), datada de 31/10/2001 (fls. 276/280):

#### 1. OBJETIVOS

1.1. O PLANO DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES UNIBANCO - PERFORMANCE, doravante designado simplesmente PERFORMANCE, é uma iniciativa conjunta do UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A. (“UNIBANCO”) e da UNIBANCO HOLDINGS S.A.

*("HOLDINGS"), por meio do qual serão outorgadas, aos Executivos do conglomerado, Opções ("Opções") para aquisição de ações e de UNITS (Certificados de Depósito representativos, cada um, de uma ação Preferencial do UNIBANCO e uma ação preferencial classe B da HOLDINGS), com vistas a:*

*(i) atrair Executivos altamente qualificados, por meio de instrumentos em linha com as melhores práticas de mercado, e*

*(ii) incentivar o desempenho e favorecer a retenção dos Executivos do UNIBANCO, na medida em que a sua participação no capital social da instituição permitirá que se beneficiem dos resultados para os quais tenham contribuído e que sejam refletidos na valorização no preço de suas ações, formando assim, com os acionistas do UNIBANCO e da HOLDINGS, uma comunhão de interesses.*

[...]

*3.1. Os Executivos aos quais poderão ser oferecidas Opções no âmbito do PERFORMANCE são (i) os administradores, compreendendo os membros do conselho de administração e diretoria executiva, e (ii) os funcionários titulares de cargo de diretor e superintendente, do UNIBANCO e das empresas por ele controladas. O COMITÊ poderá, em casos excepcionais e justificados, outorgar Opções a funcionários do UNIBANCO ou de empresas por ele controladas, titulares de cargo de gerente ou equivalente, quando referidos funcionários estiverem envolvidos em projetos específicos considerados de especial relevância para a organização.*

[...]

*3.4. A participação no capital social do UNIBANCO e da HOLDINGS, tal como previsto neste Regulamento, é convencionada em caráter "intuitu personae", razão pela qual as Opções serão pessoais, intransferíveis e impenhoráveis.*

[...]

*4.4.2. Após decorridos os Prazos de Exercício, os Executivos poderão exercer parte ou a totalidade das "Opções vencidas, sendo certo que o preço de aquisição das ações relativas às Opções exercidas deve ser pago integralmente, na forma do item 4.3.2.*

*4.5.1. Uma vez exercidas as Opções, os executivos poderão alienar, imediatamente, até 50% das ações ou à UNITS, conforme o caso, adquiridas com o exercício das Opções e os 50% restantes poderão ser alienados no final do segundo ano após sua aquisição e pagamento do preço de subscrição, na forma do item 4.3.2.*

Do exposto, verifica-se que a recorrente outorgou a seus executivos o direito de opção de compra de Units<sup>1</sup>, por preço pré-estabelecido, desde que cumpridas determinadas

<sup>1</sup> Certificado de Depósito de Ações que representa uma ação preferencial de emissão do Unibanco e uma ação

exigências. Pelo que se depreende do Plano, a opção de compra de ações constitui-se uma forma de remuneração indireta que visa incentivar e estimular o desempenho e/ou produtividade. Na verdade, as opções de compra de ações ofertadas pela recorrente a seus empregados e administradores lhes foram entregues a título de permanência no vínculo laboral e incentivo profissional, constituindo, portanto, uma contraprestação pela atividade exercida. Com efeito, o Formulário 20-F arquivado na U.S. Securities and Exchange Commission (SEC) em 30 de junho de 2008, apresenta informações referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007. Em seu item 6B trata-se da Remuneração. Transcreve-se trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1207/1209):

*Cabe informar que o Formulário 20-F consiste num relatório anual contendo todas as informações financeiras ou gerais da empresa, que é exigido pela SEC, órgão norte-americano equivalente à nossa Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que regulamenta, controla e supervisiona o mercado americano, com o objetivo primário de proteger o investidor e manter a integridade do mercado de títulos e valores mobiliários dos EUA. Dispõe o Formulário 20-F, obtido no sítio eletrônico da CVM ([www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br))*

#### **6.B Remuneração**

##### **Unibanco**

##### **Plano de Opção de Compra de Ações para Executivos**

*Em 31 de outubro de 2001, nossos acionistas e os acionistas da Unibanco Holdings aprovaram um plano de opção de compra de ações. Em 21 de janeiro de 2002, nós começamos a outorgar opções, com um período de exercício de no mínimo três anos. Por meio desse plano nós podemos oferecer a nossos diretores, conselheiros, superintendentes e, em casos excepcionais, gerentes ou funcionários titulares de cargos, equivalentes (coletivamente denominados "Executivos") a oportunidade de participar no nosso capital e de se beneficiar da valorização das nossas ações e Units. O objetivo do plano de opção de compra de ações é promover o alto desempenho e um comprometimento de longo prazo da nossa administração, bem como atrair, reter e motivar nossos Executivos.*

(...)

*3.54 Mais adiante, no mesmo Formulário temos:*

##### **Nota 24 — Remuneração baseada em ações**

(...)

*Reconhecemos despesas de remuneração de R\$4, R\$60 e R\$66 durante os exercícios findos em 31 de dezembro de 2005, 2006 e 2007, respectivamente. Em 31 de dezembro de 2007 a despesa de remuneração é representada por R\$60 de plano de opções de ações classificados como passivo a valor justo na data base das demonstrações financeiras e de R\$6 classificados como*

*patrimônio líquido a valor justo na data da outorga. As despesas de remuneração não são tributáveis.*

(...)

#### ITEM 4 INFORMAÇÕES SOBRE A COMPANHIA

##### 4A. Histórico e desenvolvimento da Companhia

(...)

##### Fatos recentes

##### *Associação entre os Grupos Financeiros Itaú e Unibanco*

*Em 3 de novembro de 2008, os acionistas controladores da Itaúsa e do Unibanco Holdings celebraram um contrato para combinar as operações dos grupos financeiros Itaú e Unibanco, ou a Associação.*

(...)

##### 6E. Propriedade de ações

(...)

##### Plano de opção de compra de ações

(...)

***Somos uma das primeiras empresas brasileiras a remunerar os executivos com planos de opção de compra de ações, uma prática que adotamos desde 1995. Conseqüentemente, parte da remuneração variável da nossa administração é feita na forma de opção de compra de ações, gerando comprometimento com o nosso desempenho.***

3.56 *Em virtude das opções bonificadas só terem sido introduzidas no Plano Performance em 2007, não houve aquisição das mesmas por parte dos trabalhadores durante o período fiscalizado, razão pela qual não foram objeto de análise nem serão tratadas no presente Termo.*

Pelo que se vê, o Plano de Opção de Compra de Ações representa, essencialmente, uma remuneração variável, baseada no estabelecimento de metas relacionadas ao desempenho dos empregados e administradores. A tradução do termo “remuneração” se encaixa perfeitamente com o Pronunciamento Técnico CPC 10 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de Pagamento Baseado em Ações, aprovado pela Deliberação CVM nº 562, de 17 de dezembro de 2008 da Comissão de Valores Mobiliários. Transcreve-se o item 12 do citado Pronunciamento:

***12. Em geral, ações, opções de ações ou outros instrumentos patrimoniais são concedidos aos empregados como parte da remuneração destes, adicionalmente ao salário e outros benefícios concedidos. (grifei)***

Como se vê, o plano de opção de compra de ações foi tratado pela CVM como parte da remuneração adicionalmente ao salário e outros benefícios concedidos. No caso em apreço, foi concedido ao trabalhador um direito de se subscrever ações de uma companhia

por um preço inferior ao de mercado, em contraprestação ao tempo de permanência na empresa e/ou serviço prestado, portanto esse fato, por si só, representa uma forma indireta de remuneração.

A argumentação de risco do negócio, como forma de desnaturar a remuneração paga, constitui uma falácia, já que as inúmeras vantagens oferecidas aos empregados e aos administradores, não estão disponíveis ao investidor comum. Com efeito, não há qualquer natureza mercantil nessa operação, uma vez que os riscos podem ser mitigados com aplicações de ajuste sobre o preço, de forma a garantir os ganhos dos beneficiários, consoante dispõe a cláusula 4.3.1 do citado Plano. Além do mais, a regra prevista na parte final da cláusula 4.5.1 prevê a indisponibilidade de metade das ações adquiridas pelo prazo de dois anos; entretanto o Comitê poderá admitir a alienação sem observância do prazo supracitado, consoante observou a Fazenda Nacional em suas Contrarrazões (fl. 1332):

*Finalmente, merece registro o fato de que, nos termos da cláusula 4.5.1 do Plano, metade das ações adquiridas pelos diretores mediante exercício das respectivas opções poderá ser livremente alienada pelo beneficiário, sendo dada ao Comitê, nos termos da cláusula 4.5.46, a seu exclusivo critério, a prerrogativa de admitir a alienação da outra metade sem a observância do prazo inicialmente previsto.*

*Todos esses elementos, se levados em consideração em seu conjunto, apontam claramente para a existência de uma política de remuneração diferida dos executivos beneficiários.*

Sobre o argumento de que não há acréscimo patrimonial, já que não houve o efetivo recebimento da renda, cumpre esclarecer que a disponibilidade prevista no art. 43 do CTN tanto pode ser econômica como jurídica, ou seja, enquanto a disponibilidade econômica corresponde ao rendimento efetivamente concretizado, a disponibilidade jurídica representa o rendimento adquirido, isto é, após cumprido o prazo de carência o beneficiário obteve uma efetiva vantagem vinculada a sua atividade laboral, passível de incidência do imposto de renda, consoante estabelece o art. 7º da Lei nº 7.713/1988:

*Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:*

*I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;*

*II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.*

*§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.*

O fato da *stock option* não ser transacionável não retira seu valor econômico. O fato do seu exercício depender de eventos futuros e incertos, como por exemplo, o valor da ação no momento da data de exercício, é condição inerente à própria natureza de qualquer opção. Já a possibilidade de obtenção de lucro ou prejuízo numa eventual e futura venda das

ações adquiridas, também é condição inerente à ação. Na verdade, não importa o nome que se dê à verba paga para que constitua fato gerador do imposto de renda, basta o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título, conforme dispõe o art. 38 do RIR/1999:

*Art. 38. 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 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).*

Quanto ao momento do fato gerador, bem como a quantificação da base de cálculo, verifica-se que a autoridade fiscal se guiou pelos valores fornecidos pela empresa em planilha apresentada às fls. 1172/1182. Assim, a base de cálculo do imposto foi obtida multiplicando-se a quantidade de opções de Units outorgadas e passíveis de exercício, pela diferença entre o preço de mercado da Unit e o preço de exercício da opção, ambos na data do fato gerador. A autoridade lançadora partiu da premissa de que cada opção de compra de Unit enseja o direito à aquisição de uma Unit, conforme se depreende da leitura de parte do Termo de Verificação Fiscal (fl. 1212):

*Da análise das Atas Sumárias das Reuniões do Comitê de Administração do Plano, verificou-se que, dentro do período de interesse da presente auditoria, não houve outorga de opções de compra de ações aos executivos, mas somente de opções de compra de units, sendo sempre deliberado nessas reuniões os nomes dos beneficiários, quantidade de units outorgadas, o prazo de exercício e o preço de exercício (às vezes fixado por lote de 1.000 units e às vezes por preço unitário de unit).*

*O prazo de exercício foi sempre estipulado da seguinte forma: "1/3 por ano após 3 anos", o que significa que a cada ano contado a partir do terceiro ano da data de outorga, o titular adquire 1/3 das opções que lhe foram outorgadas. Exemplo: 90 opções de units concedidas a José em 21/01/2002; José adquiriu 30 opções em 21/01/2005, 30 em 21/01/2006 e 30 em 21/01/2007.*

Assim, compulsando-se a planilha denominada “Demonstrativo - Remuneração com Opções de Compra de Units”, fls. 1172/1182, verifica-se que foram levantadas as quantidades de opções outorgadas (ativas/válidas) no dia imediatamente seguinte ao cumprimento da carência. O total das opções foi multiplicado pela diferença entre o preço de mercado da unit, no dia imediatamente seguinte ao cumprimento da carência, pelo preço de exercício da opção, no dia imediatamente seguinte ao cumprimento da carência. Logo, com base no demonstrativo, fls. 1172/1182, é possível identificar remunerações de até R\$ 2.299.185,06, fl. 1181, sem o pagamento do imposto de renda correspondente. Nesse passo, verifica-se que a auditoria fiscal considerou, como data do fato gerador, o momento em que foi implementada a condição suspensiva, demonstrando, sem sombra de dúvidas, que o plano implementado pela contribuinte significou para os beneficiários efetiva vantagem econômica, a qual não se confunde com um possível ganho de capital a ser apurado apenas quando da venda das ações.

Sobre a alegação de que a autuação deveria ter sido efetuada no prazo de exercício da opção, penso que tal fato é totalmente irrelevante, sobretudo em razão das especificidades do Plano. Em primeiro lugar, conforme consta do TVF, fls. 1211/1213 - fls.

1172/1182, a autuação partiu de opções outorgadas ativas e válidas; em segundo lugar, a fiscalização apurou imposto no momento em que foi implementada a condição suspensiva, ou seja, após o prazo de carência; em terceiro lugar, conforme consta da cláusula 4.5.4 do Plano, o Comitê, a seu exclusivo critério, pode admitir a alienação da outra metade sem a observância do prazo inicialmente previsto. Em quarto lugar, o objetivo do Plano é atrair e manter vinculados à recorrente executivos, administradores e empregados, por meio de pagamento de benefícios, razão pela qual não seria admissível que as opções outorgadas proporcionem qualquer prejuízo aos beneficiários do Plano.

Resta claro que a outorga de Opções de Compra de Ações foi o instrumento utilizado pela recorrente para remunerar adicionalmente seus empregados e dirigentes, em retribuição aos serviços prestados e em consequência do vínculo do trabalhador com a empresa por determinado período de tempo, bem como em função de sua dedicação ao cumprimento das metas que lhe foram impostas.

Dessarte, pelos fundamentos expostos, entendo que a verba deve ser tributada.

#### Da Multa pela Falta de Retenção/Recolhimento, aplicada à Fonte Pagadora

De plano, esclareça-se que a multa pela falta retenção do IRRF, por si só, não foi especificamente impugnada e, obviamente, a DRJ não a enfrentou. Em seu recurso voluntário, a contribuinte também não apresentou argumentos específicos contra a citada multa, limitando-se a questionar a aplicação da penalidade do ponto de vista da natureza das verbas em tela, que no seu entender não seriam tributáveis pelo Imposto de Renda. Nesse passo, inaugura seu apelo argumentando que não incidiria multa por falta de retenção do IRRF sobre opções de compra de ações. Assim, entendo que a matéria, como um todo, deve ser apreciada pela Turma Julgadora, até porque parte do Colegiado entende que dita penalidade teria sido extinta, portanto, não seria aplicável, independentemente da natureza dos rendimentos, se tributáveis ou não.

No que tange à multa aplicada à fonte pagadora, meu posicionamento anterior era no sentido de que a citada penalidade teria sido extinta. Todavia, melhor refletindo, penso que a multa permanece em nosso sistema, consoante passo a demonstrar.

A redação original do art. 9º da MP 16/2002, convertida na Lei nº 10.426/2002, determinava:

*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.*

Por sua vez, convém trazer à baila o item 7 da Exposição de Motivos encaminhada ao Congresso Nacional quando da edição da referida medida provisória:

*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, **instituinto nova hipótese de incidência, preenchendo lacuna da legislação anterior.** (grifei)*

Posteriormente, com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, houve a alteração do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, cuja redação passou a ser a:

*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.*

Assim, com o advento da Lei nº 11.488/2007, a redação do art. 44 da Lei nº 9430/1996, restou a seguinte:

*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;*

*(...)*

*§ 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.*

Pelo que se vê, a alteração do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, manteve a exigência da multa de ofício de 75% ou 150%, quando a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição, não efetuar a retenção ou o recolhimento.

Com efeito, impende reproduzir a observação do Conselheiro Antônio Lopo Martinez, quando discorreu sobre o tema no Acórdão nº 2202-002.172:

*O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi reformatado, mantendo a aplicação das multas de ofício vinculadas de 75% e 150%, a primeira prevista no inciso I e a segunda, no inciso I c/c §1º. O inciso II, que anteriormente previa a multa aplicação de multa de 150%, passou a prever a multa isolada, no percentual de 50%, nos casos de falta de pagamento do carnê-leão devido pela pessoa física e de falta de pagamento do imposto de renda e da*

*contribuição social sobre o lucro líquido devido por estimativa, ainda que fosse apurado pela pessoa jurídica (alíneas “a” e “b”). O pagamento de tributo ou a contribuição após o prazo legal previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora, deixou de configurar hipótese de incidência de multa isolada.*

*De forma semelhante, o recolhimento do imposto ou contribuição a título de antecipação pela fonte pagadora, após o vencimento, deixou de ensejar a exigência de multa de ofício isolada.*

*Entretanto, apesar de o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, ter sido alterado, foi mantida a exigência da multa de ofício de 75% ou 150% quando a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição não efetuar a retenção ou o recolhimento.*

*O argumento de que a nova alteração teria afastado a aplicação da multa isolada, no caso de falta de retenção ou recolhimento, por não fazer referência a multa isolada prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, s.m.j., não se sustenta.*

*A redação original do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, mencionava apenas os incisos I e II do caput do art. 44 que, à época, referiam-se às multas de ofício de 75% de 150%, enquanto que as hipóteses de multas isoladas previstas no artigo 44 encontravam-se descritas no §1º, incisos II a IV (o inciso V já havia sido revogado), ou seja, conforme já dito anteriormente, o mencionado artigo 9º criou novas hipóteses de incidência para a multa isolada, fazendo menção ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tão somente para fixar os percentuais a serem aplicados: 75%, no caso geral, e 150%, nos casos de evidente intuito de fraude.*

Na sequência, o Conselheiro elabora quadro comparativo da legislação aplicável à espécie. Veja-se:

<b>Redação original</b>	<b>Redação dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007</b>
<p><u>Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:</u></p> <p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:</p> <p><u>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</u></p>	<p><u>Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:</u></p> <p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:</p> <p><u>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;</u></p> <p><u>II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente,</u></p>

<b>Redação original</b>	<b>Redação dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007</b>
<p><u>inciso seguinte:</u></p> <p><u>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.</u></p> <p>§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:</p> <p>I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;</p> <p>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;</p> <p>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;</p> <p>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;</p> <p>[...]</p>	<p>sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)</p> <p>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)</p> <p>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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)</p> <p><u>§ 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.</u></p> <p>[...]</p>
<p><u>Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002:</u></p> <p><u>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</u></p>	<p><u>Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002:</u></p> <p><u>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</u></p>

<i>Redação original</i>	<i>Redação dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007</i>
<p><i>recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.</i></p> <p><i>Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.</i></p>	<p><i>contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.</i></p> <p><i>Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.</i></p>

(...)

*Acrescente-se que, encontra-se pacificado neste Conselho, o entendimento, ao qual me filio, de que quando existe previsão de tributação na fonte, a título de antecipação do imposto devido pelo beneficiário dos rendimentos, e a ação fiscal for instaurada após o encerramento do ano-calendário ou do período de apuração do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. Em suma, nesse caso, o rendimento deveria ser tributado pelo beneficiário do rendimento, exigindo-se da fonte pagadora a multa de ofício de forma isolada, prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002.*

*Na situação em cotejo, estamos verificando multa contra a fonte pagadora por não ter realizado a obrigação de reter na fonte os valores prescritos na lei. Deste modo não há que se mencionar que essa multa perde fundamento com o oferecimento a tributação do beneficiário. As obrigações são distintas, um de pagamento do tributo e outra a da necessidade de retenção. No caso concreto está se imputando a recorrente a multa por não ter retido, e não pela ausência de pagamento.*

Portanto, a multa exigida da fonte pagadora, em razão da falta de retenção do IRRF, possui como fundamento legal o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007. Esse entendimento possui precedentes neste Órgão, consoante se extrai da ementa transcrita:

*VERIFICAÇÃO DA FALTA APÓS ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO – MULTA ISOLADA - PREVISÃO LEGAL - Somente com a edição da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, publicada no D.O.U de 28/12/2001, convertida na Lei nº. 10.426, de 2002 é que passou a existir previsão legal para a cobrança de multa isolada da fonte pagadora pela falta de retenção de imposto de renda sob a sua responsabilidade, quando a constatação da falta ocorre após o encerramento do*

*período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação. Tal multa será calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida, sem o reajustamento da base de cálculo. (Acórdão nº 106-16798, de 06/03/2008).*

Assim, havendo previsão legal, não há que se afastar a aplicação da multa.

Em relação à incidência dos juros sobre a multa, penso que sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento incidem juros de mora, consoante se extrai da leitura do art. 161 do CTN:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

Por sua vez, o conceito de crédito tributário abrange também a multa, conforme taxativamente previsto no § 1º do art.113 do CTN “*A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou **penalidade pecuniária...***”. Assim, a multa constitui espécie do gênero “crédito tributário”. Esse também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme se extrai da ementa abaixo transcrita:

*TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.*

1. (...)

2. (...) *Ora, o conceito de crédito tributário abrange também a multa (CTN, art. 113, §§ 1º e 3º e art. 139; Lei 9.430/96, art. 43), razão pela qual, no atual estágio da legislação, já não se pode negar a viabilidade de utilizar os valores indevidamente pagos a título de crédito tributário de multa para fins de compensação com tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. Tal possibilidade é reconhecida, inclusive, pelas autoridades fazendárias (arts. 2º, § 1º, 26, 28, §§ 1º e 2º, 35, párr. único e 51, § 8º, da Instrução Normativa-SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004). 3. Recurso especial a que se nega provimento. (REsp 831278/PR - 2006/0060264-1 - Relator(a): Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI - Julgamento: 20/06/2006) (grifei)*

Em outro julgamento, o STJ assentou serem devidos os juros de mora sobre a multa, consoante se depreende da ementa destacada:

*TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.*

1. *É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. (STJ Segunda Turma Acórdão REsp 1.129.990/PR, Relator Min. Castro Meira DJe de 14/09/2009)*

Assim, há previsão legal para a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício.

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*  
Eduardo Tadeu Farah

## Declaração de Voto

Nathália Mesquita Ceia – Conselheira.

Em que pese o voto do Ilmo. Conselheiro Eduardo Tadeu Farah, tomo a liberdade de declarar as razões do meu voto proferido na sessão de julgamento.

A lide cinge-se acerca da incidência de multa de ofício isolada pela falta de retenção do Imposto de Renda na Fonte (IRF) sobre os valores pagos pelo Contribuinte (Unibanco – União de Bancos Brasileiros SA) a seus administradores e empregados (“colaboradores”) em razão da outorga de opções de compra de ações.

Apesar de entender que a referida multa não resta aplicável ao caso concreto, por filiar-me ao entendimento exposto no Acórdão nº 2201-001.486 da 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária da 2ª Seção do CARF, meu presente pronunciamento visa destacar os motivos pelos quais entendo que não cabe a incidência do imposto sobre a renda no caso em questão.

A outorga de opções de ações pelas empresas aos seus colaboradores é forma legítima de incentivar a força trabalhadora a alcançar melhores resultados e, com isso, auferir benefícios diretos.

É certo que existem diversas formas de se estruturar os referidos planos de opções de ações e a depender dessa estruturação pode restar evidente que há o acréscimo patrimonial do colaborador quando da outorga de opções de ações, fato que enseja a tributação pelo imposto sobre a renda de imediato. Porém, também é fato que existem planos que não representam de forma alguma acréscimo patrimonial de forma direta ao empregado e, por isso, não pode ser alcançado pela tributação do imposto sobre a renda no momento da outorga das opções. E, esta última hipótese, parece-me ser o caso ora apreciado.

Conforme se verifica dos fatos, o plano de ações proposto pelo Contribuinte a seus colaboradores, em linhas gerais, consistia em 02 diferentes momentos.

O **primeiro momento** é aquele no qual o colaborador é escolhido para participar do plano. Nesse período, não há outorga de opções de ações pelo Contribuinte ao colaborador. É o período no qual o colaborador deve atender certos requisitos de desempenho para fazer jus ao direito de exercer a suas opções de ações em um momento futuro.

O **segundo momento** é aquele no qual o colaborador atinge suas metas de desempenho e, portanto, tem o direito de exercer suas opções de ações. Neste momento, é importante destacar que o colaborador tem **o direito** de exercer suas opções de ações e **não a obrigação** de fazê-lo. Ou melhor, o colaborador pode não efetuar o exercício das opções de ações por qualquer questão de conveniência e oportunidade de interesse pessoal.

Pois bem. Considerando os momentos anteriormente mencionados, verifica-se que a fiscalização entendeu que o fato gerador do imposto sobre a renda ocorreu no primeiro momento, ou seja, quando o colaborador foi escolhido para participar do plano de opção de ações (“primeiro momento”).

Em que pese o entendimento dos demais colegas de Turma, ouso discordar do lançamento, pois no momento no qual o colaborador é escolhido para participar do plano de opção de ações (“primeiro momento”), esse não experimenta acréscimo patrimonial algum, não havendo que se cogitar a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda.

Desta feita, em face do acima exposto, entendo que no caso em questão a outorga das opções de ações pela Contribuinte aos seus colaboradores não configura fato gerador do imposto sobre a renda. Logo, entendo improcedente o lançamento.

NATHÁLIA MESQUITA CEIA

*“Declaração de Voto autêntica, porém sem possibilidade de assinatura eletrônica, por limitação tecnológica”*

## Declaração de Voto

Maria Helena Cotta Cardozo – Conselheira

Concordo com o Ilustre Conselheiro Relator, tanto na questão da tributação das verbas em tela pelo Imposto de Renda, como no que tange à exigência de multa pela falta de retenção/recolhimento do tributo pela fonte pagadora. Nesse particular, em um primeiro momento cheguei a acompanhar o posicionamento deste Colegiado, no sentido de que dita penalidade teria sido extinta. Entretanto, analisando melhor a questão, não há como acolher-se tal tese, pelas razões a seguir expostas.

Trata-se de exigência de multa por falta de retenção e recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte, quando do pagamento, aos beneficiários, de verba denominada *stock option*, sujeita à retenção na fonte.

Referida multa foi aplicada à fonte pagadora, com fundamento no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 24/04/2002, com a redação dada pelo artigo 16, da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

Primeiramente, esclareça-se que não está sendo exigido o Imposto de Renda devido pelos beneficiários das verbas. 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, 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 que lhe foi 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, trata unicamente de multa pelo descumprimento da obrigação de reter e recolher o tributo 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 carnê-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 patenteadado 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 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.”*

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 análoga, 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.

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 IRRF, 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 maciça 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.

Em síntese, no entender desta Conselheira, há que se diferenciar o imposto devido, cuja obrigação principal é do beneficiário do rendimento, da multa pela falta de retenção/recolhimento do IRRF, cuja obrigação é da fonte pagadora, na qualidade de responsável.

Assim, após o prazo final para entrega da declaração de pessoa física, 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. 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, constatando-se 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.”*

Destarte, tendo ou não os rendimentos sido oferecidos à tributação, remanesce a aplicação da penalidade pela falta de retenção e recolhimento por parte da fonte pagadora.

Diante do exposto, 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. Tal entendimento encontra respaldo na jurisprudência do CARF, aqui representada pelos Acórdãos nºs 2201-002.676 e 2102-00.465, cujas ementas a seguir são transcritas:

*“IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF*

*Exercício: 2007*

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

***É 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”. (Relator Eduardo Tadeu Farah)*

**“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). (Relatora Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti)*

Com estas considerações, acompanho integralmente o Relator e nego provimento ao recurso.

*(Assinado digitalmente)*

Maria Helena Cotta Cardozo