



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720039/2011-36
ACÓRDÃO	1002-003.880 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SINDICATO DOS DESPACHANTES ADUANEIROS DE SAO PAULO - SINDASP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2007

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

HONORÁRIOS PAGOS POR SINDICATO. BASE DE CÁLCULO. TOTALIDADE DA RENDA OU PROVENTOS. RETENÇÃO.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, de renda (produto do capital e/ou do trabalho) ou de proventos de qualquer natureza (qualquer acréscimo patrimonial).

BASE DE CÁLCULO. RETENÇÃO. DEDUÇÃO. LIVRO CAIXA.

A dedução em Livro Caixa é procedimento individual a ser adotado pela pessoa física em sua respectiva declaração e depende de formalidades próprias. Tal direito em nada interfere na base de cálculo a ser considerada pela fonte pagadora para realização da retenção do imposto.

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.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA Nº 2.

A cláusula de não confisco está prevista na Constituição Federal e, para se concluir pela existência de imposição confiscatória, seria necessário declarar a inconstitucionalidade do dispositivo legal, o que é vedado pelo RICARF e pela Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ricardo Pezzuto Rufino, Maria Angelica Echer Ferreira Feijó, Andrea Viana Arrais Egypto, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento para exigência de multa isolada exigida a partir da retenção a menor do IRRF. Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 658/663) a entidade – sindicato de despachantes - deduziu da base de cálculo para retenção do IR, código 0588, os valores por ela cobrados de seus associados, previsão não descrita na norma. “O contribuinte deixou de reter e recolher diferença do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre valores pagos a seus associados em cumprimento ao artigo 719 do RIR. Como o prazo para apresentação da Declaração de Ajuste do ano calendário 2007, encerrou-se em 30/04/2008, portanto o imposto de renda na fonte poderá ser cobrado apenas ,as pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos. Essa fiscalização limitar-se-á ao lançamento pela diferença da **multa e dos juros lançados isoladamente** não

alcançando o imposto cuja retenção em recolhimento deixou de ser antecipado pela fonte pagadora.”

Contribuinte apresentou Impugnação a qual foi julgada improcedente. Por meio do acórdão nº 03-81.604, a 2ª Turma da DRJ/BSB esclareceu que, ao contrário do apontado pelo Autuado, o art. 719 do RIR 99 não autoriza qualquer exclusão da base de cálculo da retenção, não podendo convenções particulares dispor em sentido contrário. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2007

HONORÁRIOS PAGOS POR SINDICATO. BASE DE CÁLCULO. TOTALIDADE DA RENDA OU PROVENTOS. RETENÇÃO.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, de renda (produto do capital e/ou do trabalho) ou de proventos de qualquer natureza (qualquer acréscimo patrimonial).

A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Os honorários profissionais dos despachantes aduaneiros autônomos, relativos à execução dos serviços de desembaraço e despacho de mercadorias importadas e exportadas e em toda e qualquer outra operação do comércio exterior, realizada por qualquer via, inclusive no desembaraço de bagagem de passageiros, serão pagos, ressalvado o direito de livre sindicalização, por intermédio da entidade de classe com jurisdição em sua região de trabalho, a qual efetuará a correspondente retenção e o recolhimento do imposto na fonte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO. RESERVA LEGAL.

Qualquer redução de base de cálculo relativa a impostos só poderá ser concedida mediante lei específica.

ANÁLISE SOBRE CONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Impugnação Improcedente

Intimado do acórdão em 08/10/2018 (fls. 795) o Sindicato apresentou Recurso Voluntário em 06/11/2018 (fls. 796) alegando em síntese que:

1) Esclarecimentos:

SINDASP é entidade sindical de trabalhadores autônomos regularmente estabelecida e aprovada, em consonância com a legislação brasileira, sem a finalidade de aferição de lucros; motivo pelo qual se beneficia, inequivocamente, da imunidade prevista pelo Artigo 150, Inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal. Também se beneficia da isenção expressamente contida no Artigo 174 do Decreto nº. 3.000 de 1999 (RIR/99);

Administração Pública optou por transmitir a responsabilidade pela intermediação do recebimento dos honorários devidos aos despachantes aduaneiros aos sindicatos da classe sem, no entanto, prever qualquer forma de custeio de tal operação que, pela sua própria natureza, gera inequívocos gastos com transações financeiras, preenchimento e recolhimentos de guias, mão-de-obra especializada etc.

Não obstante à ausência de amparo legal para o custeio da obrigação tributária estabelecida pelo Artigo 5º, §2º do Decreto-Lei nº. 2.472 de 1988 – e consolidado pelo disposto no Artigo 719 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99) o SINDASP organizou-se de forma regular e estabeleceu, no Artigo 74 de seu Estatuto Social, a cobrança do valor relativo à 10% (dez por cento) do valor da remuneração percebida pelos despachantes aduaneiros associados, a título de custeio das atividades envolvidas na retenção e recolhimento na fonte do imposto de renda;

Nesse mesmo sentido, não restam dúvidas que o percentual cobrado pelo SINDASP, no importe de 10% (dez por cento) do valor percebido pelo seu associado no despacho aduaneiro, serve única e exclusivamente para custear a estrutura técnica, tecnológica e os quadros do setor responsável pelos procedimentos inerentes às retenções e recolhimentos na fonte e fortalecimento do segmento do comércio exterior.

Sob essa perspectiva, não restam dúvidas que os valores despendidos pelos despachantes aduaneiros para custear o setor sindical responsável pela retenção e recolhimento na fonte consistem em **despesas necessárias à percepção da receita**.

- 2) Preliminar de nulidade do acórdão recorrido por Ausência de apreciação da integralidade dos argumentos de defesa: “em nenhum momento o v. acórdão recorrido abordou o argumento formulado em sede de impugnação de que as deduções nos valores aferidos pelos despachantes aduaneiros associados ao SINDASP estariam amparadas na previsão contida no Artigo 75, Inciso III do Decreto nº. 3.000/1999 (RIR/99).”
- 3) Nulidade da autuação fiscal por vícios presentes na planilha de cálculos a ausência da discriminação dos cálculos realizados pelo I. Auditor Fiscal enseja

inequívoca ofensa ao princípio da motivação, ao qual a Administração Pública está vinculada, conforme prevê o já mencionado Artigo 2º da Lei nº. 9.784/1999 (Lei do Processo Administrativo).

- 4) A multa prevista pelo artigo 44, Inciso I da Lei nº. 9.430/1996 diz respeito à fonte pagadora que deixa de reter ou recolher imposto na fonte, situação que não se assemelha ao ocorrido no caso em tela. A situação fiscal do SINDASP é anômala, na medida em que este figura no exclusivo rol de sindicatos que são obrigados, por Lei, à reter e recolher na fonte os recebimentos percebidos pelos profissionais autônomos à associados ao sindicato, conforme dispõe os já mencionados artigos 5º, §2º do Decreto-Lei nº. 2.472/1988 e 719 do Decreto n. 3.000/1999 (RIR/99).
- 5) Não se pode confundir uma associação sindical sem fins lucrativos, responsável, apenas, por intermediar os recebimentos de seus associados, em virtude de Legislação Federal, com a fonte pagadora.
- 6) No caso em tela não restam dúvidas que os valores pagos, ao SINDASP, para custear as despesas inerentes à retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, além de constituírem despesas necessárias a percepção dos valores, não integram o patrimônio dos despachantes aduaneiros a ele associados, de forma que sua inclusão na base de cálculos enseja inequívoca ofensa ao princípio da capacidade contributiva.
- 7) **a mero título argumentativo e para o bem do debate**, válida a tese elaborada nos autos pelo Fisco, não restam dúvidas que, em última análise, este não sofreu qualquer prejuízo diante do suposto descumprimento de obrigação tributária acessória por parte do SINDASP, situação que esvazia a presente autuação pela completa ausência de motivos para início de procedimento fiscal.
- 8) Requer seja afastada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor da diferença de tributo que supostamente deixou de ser retida ou recolhida ou, ao menos, minorado para valor não superior à 20% (vinte por cento).

Não foram juntados novos documentos com o Recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Da Admissibilidade:

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Das Preliminares de nulidade do acórdão recorrido e do Lançamento.

O contribuinte em sua peça recursal, após prestar esclarecimentos acerca da legislação que rege o pagamento de honorários aos despachantes aduaneiros, pugna pela nulidade do acórdão recorrido – por ausência de apreciação da integralidade dos argumentos de defesa, e pela nulidade do lançamento – por ausência de discriminação dos cálculos e equivocada fundamentação do lançamento no artigo 9º da Lei nº. 10.426/2002.

No que tange a nulidade do acórdão por omissão aponta o Recorrente: “em nenhum momento o v. acórdão recorrido abordou o argumento formulado em sede de impugnação de que as deduções nos valores aferidos pelos despachantes aduaneiros associados ao SINDASP estariam amparadas na previsão contida no Artigo 75, Inciso III do Decreto nº. 3.000/1999 (RIR/99).”

Ocorre que o Colegiado, ao contrário do apontado, enfrentou – ainda que de forma breve - a questão suscitada, a qual, na verdade se traduz no ponto central do debate: se há previsão, para fins de composição da base de cálculo do respectivo imposto de renda, para dedução das contribuições devidas pelos despachantes ao Sindicato do valor dos honorários.

No entendimento da Delegacia de Julgamento, construído a partir da premissa de ausência de previsão legal para dedução da base de cálculo, “os despachantes aduaneiros optam por ser sindicalizados, recebem seus honorários pelo Sindicato, renda oriunda de seu trabalho, e pagam, arcam, remuneram o Sindicato para defender seus interesses. Assim, essa contribuição é despesa dos sindicalizados, paga com a renda, proventos auferidos, que não tem previsão legal para sua exclusão da base de cálculo”.

Se não há previsão legal para dedução, se a totalidade dos honorários é renda tributável e se a contribuição ao sindicato é despesa facultativa para quem se associa e paga posteriormente, não há espaço para acolhimento da tese de aplicação do art. 75, III do então vigente RIR/99.

Vale destacar que as razões de decidir do acórdão recorrido se basearam em elementos e dispositivos legais suficientes e essenciais a resolução da lide. O fato de o contribuinte não concordar com a conclusão da decisão não caracteriza, no caso, cerceamento do direito de defesa. Ao contrário, a partir da decisão foi apresentado Recurso Voluntário o qual devolve para este Colegiado a análise da matéria.

No que tange as alegações de nulidade do lançamento, também entendo não haver fundamentos para o seu acolhimento.

Quanta a ausência de demonstração dos valores apurados defende o contribuinte:

Conforme verificável de plano, as planilhas de cálculos de fls. 88/439, elaboradas pelo I. Auditor Fiscal, refletem informações em colunas identificadas de forma estritamente genéricas com os seguintes títulos: (i) VL_BRUTO; (ii) VL_LÍQUIDO; (iii) VL_SINDICATO; (iv) VALOR_IR; (v) VR_CREDITO; (vi) IRFon Correto; e (vii) Diferença de IR.

Por mais que as nomenclaturas e abreviações sejam logicamente deduzíveis, o mesmo não se pode asseverar sobre as fórmulas e cálculos matemáticos realizados pelo I. Auditor Fiscal, vez que inexistem nos autos qualquer menção às fórmulas empregadas para obtenção dos resultados apresentados na planilha de cálculos.

Dita consideração é extremamente importante pois é com base na soma dos resultados presentes na coluna “Diferença de IR” que a multa aplicada ao SINDASP foi calculada; sendo certo que sem a indicação das fórmulas e/ou contas matemáticas realizadas pelo I. Auditor Fiscal, o SINDASP fica totalmente impossibilitado de verificar a regularidade dos cálculos empregados, bem como impugnar cogitáveis equívocos perpetrados pela Administração Pública.

Ora, segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, a planilha de fls. 88/439 foi construída a partir dos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, e pela simples análise da sua composição, é possível perceber a lógica aplicada, qual seja, partindo do valor bruto, da aplicação da tabela progressiva do Imposto de Renda vigente na ocasião e do abatimento do IRRF pago pelo Sindicato (cuja base de cálculo era o valor bruto menos a contribuição de 10%) apurou a diferença do IR não retido. A multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, remetendo ao art. 44 da Lei nº 9.430/9, é de 75% sobre o valor do imposto não pago.

Pela relevância citamos parte da tabela de fls. 88:

ANEXO "PLI - SDA"
SINDASP - CNPJ 61.593.687/0001-00 - MPF Nº 0819000-2010-03977

COMP	ID_DESP	CPF	NOME	VL_BRUTO	VL_LÍQUIDO	VL_SINDICATO	VALOR_IR	VR_CREDITO	IRFon Correto	Diferença de IR
01/2007	0009			45.413,00	41.204,70	4.128,30	10.828,10	30.456,60	11.963,39	1.135,29
01/2007	0020			5.866,76	5.151,80	515,16	891,30	4.208,59	1.033,17	141,67
01/2007	0021			2.119,00	1.926,42	192,58	91,91	1.815,26	120,80	28,89
01/2007	0052			1.617,28	1.470,28	147,00	23,48	1.446,79	45,54	22,05
01/2007	0053			5.360,00	4.872,80	487,20	814,83	3.900,35	948,81	133,98
01/2007	0054			243,00	220,91	22,09	0,00	220,91	0,00	0,00

Documento de 302 páginas autenticado digitalmente em 12/08/2014 às 14:58:58. Cópia autêntica disponível em: www.tribunalcarf.jus.br

SP SAO PAULO DEITS

De toda sorte, ainda que se entenda que a autoridade fiscal poderia ter sido mais clara quanto aos cálculos efetuados para apuração da diferença do imposto de renda não retido, o Contribuinte tinha total possibilidade de realizar o seu próprio cálculo afinal, como já tratado, o contribuinte procedeu com a retenção do IR sobre os valores de honorários pagos os despachantes aduaneiros associados, o que se discute é apenas a diferença da base: no entendimento do contribuinte os valores da contribuição associativa deveriam ser deduzido dos honorários pagos.

Assim, sem muita dificuldade, seja pela planilha apresentada seja pelo conhecimento demonstrado ao logo de toda a apuração do imposto, não há espaço para reconhecimento da nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa ou ausência de motivação.

Por fim, quanto ao erro de capitulação legal – equívoco quanto ao uso do art. 9º da Lei nº 10.426/2002 – tal argumento já foi enfrentado pelo acórdão. Por compartilhar do mesmo entendimento, transcrevo a fundamentação do voto, adotando-a como razões de decidir:

A impugnante afirma que a autuação é nula, pois promoveu "interpretação extensiva" de norma imposta no art. 9º, da Lei 10.426/2002, ao igualar fonte pagadora com entidade responsável pela retenção de IR. Assim dispõe a legislação citada:

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.

Como está claro na legislação, não há interpretação extensiva alguma.

A impugnante é a fonte pagadora obrigada a reter, aliás como já o faz - sem questionar - em parcela descontada da contribuição estatutária.

Aliás, seu estatuto, no art, 74, conforme citado em sua impugnação, traz a seguinte disposição, quando trata da contribuição:

Art. 74 - As contribuições devidas pelos Associados são as seguintes:

...

*c) A correspondente a dez por cento (10%) do valor dos honorários devidos aos Despachantes Aduaneiros e **PAGOS por intermédio deste Sindicato**, na forma imposta pelo artigo 5º, § 2º, do Decreto Lei nº 2.472, de 01.09.88 e legislação do imposto de renda.*

Como facilmente se verifica, o próprio Estatuto Social da impugnante define que os valores são pagos por ela, em consonância com a determinação legal que a obriga a efetiva retenção do IR.

Portanto, não há interpretação extensiva, não existindo a nulidade alegada.

Destarte, a autuação encontra-se revestida das devidas formalidades legais, tendo sido lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, respeitando a ampla defesa e o contraditório, e, como consequência não há que se falar em nulidades.

Diante de todo o exposto, afasto as preliminares arguidas.

Do mérito:

No mérito três são as teses apresentadas: exclusão dos valores das contribuições associativas da base de cálculo do IRRF, ausência de prejuízo ao Fisco e excessividade da multa aplicada.

Antes de tudo esclarecemos não haver no processo qualquer debate ou questionamento acerca da aplicação da imunidade do art. 150, VI, 'c' da Constituição Federal ou mesma da natureza de entidade sem fins lucrativos do Sindicato. Até porque tais questões em nada interferem na atribuição da responsabilidade por substituição tributária conferida aos Sindicatos por meio do art. 5º, §2º do Decreto Lei nº 2.472/88: *“Na execução dos serviços referidos neste artigo, o despachante aduaneiro poderá contratar livremente seus honorários profissionais, **que serão recolhidos por intermédio da entidade de classe com jurisdição em sua região de trabalho, a qual processará o correspondente recolhimento do imposto de renda na fonte**”*.

Também não se discute a necessidade ou opção de o Sindicato instituir cobrança de taxa/contribuição dos despachantes associados para custear os serviços prestados por ele. As verbas associativas são comumente cobradas das pessoas, físicas ou jurídicas, que exercerem o direito de se filiarem a determinada entidade de classe.

O foco central está na caracterização do valor desta taxa/contribuição como parte do rendimento do trabalho desempenhado pelo despachante. Explica o Recorrente que os despachantes associados, diante do compromisso estatutário de efetuar o pagamento da contribuição associativa no percentual de 10% dos honorários, não recebem a integralidade do valor que seria devido. Para o Recorrente, como não há pagamento, não se trata de rendimento e não há acréscimo patrimonial, razão pela qual os 10% não podem compor a base de cálculo do IRRF. Para reforçar sua tese defende a aplicação ao caso do art. 75, III do RIR/99, então vigente, o qual admite a dedução das despesas lançadas no Livro Caixa pelo profissional autônomo.

Em que pese o argumento apresentado, entendo pela manutenção do acórdão recorrido.

Inicialmente, relembro que o art. 43 do Código Tributário Nacional define como fato gerador do IRPF a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

A jurista Mary Elbe de Queiroz em artigo intitulado “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – Tributação das Pessoas Físicas” (in Curso de Especialização em

Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Editora Forense 2006), muito bem explica o que seria essa 'aquisição da disponibilidade':

Já “disponibilidade” é palavra derivada do latim *disponere*, dispor, isto é, bens de que se pode dispor livremente, livres de qualquer despesa. Caracteriza-se como a liberdade necessária à normalidade dos negócios, revelada por uma situação que possibilita ao titular poder dar destinação livre e imediata à renda ou provento percebido, não alcançado a disponibilidade apenas potencial. A disponibilidade poderá ser visualizada sob os aspectos econômicos, jurídico e financeiro.

Entende-se por “disponibilidade econômica” a percepção efetiva da renda ou provento. A aquisição se dá pelo fato material, independentemente da legalidade, ou não, do modo de obtenção. Portanto, a disponibilidade poderia ocorrer de forma não acolhida pela ordem jurídica.

Já a “disponibilidade jurídica” diz respeito à aquisição de um título jurídico que confira direito de percepção de um valor definido, ingresso de forma legal, no patrimônio. É a aquisição por meio de uma das formas legítimas e legais, de acordo com o direito. Pressupõe a disponibilidade econômica, enquanto a “disponibilidade financeira” é o ingresso físico do valor cuja disponibilidade econômica ou jurídica foi previamente adquirida. Nesse caso, existe a posse efetiva dos valores.

Percebe-se, portanto, que a situação dos autos se amolda ao conceito de disponibilidade da renda: o despachante tem direito ao recebimento do valor integral dos honorários, entretanto, por sua opção autoriza o Sindicato realizar o desconto da respectiva taxa de 10%. Neste cenário, pode-se afirmar que a legislação não restringe a tributação à percepção material da renda. Basta que os valores sejam juridicamente atribuídos ao contribuinte, ainda que, por força de obrigação estatutária, no caso concreto, parte seja destinada a terceiros.

Com essa premissa, os honorários de despachante constituem remuneração pelo trabalho prestado, sendo juridicamente devidos ao profissional. A obrigação estatutária de destinar 10% desses honorários à entidade de classe não altera o fato de que a totalidade dos valores se qualifica, no momento do pagamento, como rendimento do trabalho. O argumento de que não haveria acréscimo patrimonial, por ausência de ingresso líquido, não se sustenta diante dessa concepção jurídica. O rendimento surge integralmente na esfera do despachante, sendo a contribuição associativa mera obrigação de repasse, que não desnatura a natureza remuneratória dos honorários.

No que se refere ao argumento de que a dedução seria admitida pelo então vigente art. 75, III, do RIR/1999, é necessário esclarecer os limites da norma. O referido dispositivo prescrevia:

Art. 75. Poderão ser deduzidas da receita bruta as seguintes despesas, desde que escrituradas em Livro Caixa:

(...)

III – as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

A leitura do dispositivo demonstra que a dedução das despesas registradas no Livro Caixa é uma faculdade conferida ao contribuinte pessoa física para fins de apuração do imposto devido na declaração de ajuste anual. Em outras palavras, o regulamento permitia que o profissional autônomo, em sua apuração individual, compensasse despesas necessárias à atividade.

Todavia, essa faculdade não alcança a fonte pagadora, cuja responsabilidade é a retenção sobre o rendimento bruto pago ou creditado, consoante determina o art. 7º da Lei nº 7.713/1988, art. 719 e 720 do RIR/99 e art.

Art. 7º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem dedução alguma, ressalvadas as hipóteses previstas nesta lei.

Art. 719. Os honorários profissionais dos despachantes aduaneiros autônomos, relativos à execução dos serviços de desembaraço e despacho de mercadorias importadas e exportadas e em toda e qualquer outra operação do comércio exterior, realizada por qualquer via, inclusive no desembaraço de bagagem de passageiros, serão recolhidos, ressalvado o direito de livre sindicalização, por intermédio da entidade de classe com jurisdição em sua região de trabalho, a qual efetuará a correspondente retenção e o recolhimento do imposto na fonte (Decreto-Lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, art. 5º, § 2º).

Parágrafo único. No caso de despachante aduaneiro que não seja sindicalizado, compete à pessoa jurídica que efetuar o pagamento dos honorários, a retenção e o recolhimento do imposto devido.

Art. 720. As caixas, associações e organizações sindicais, que interfiram no pagamento de remuneração aos trabalhadores de que trata o art. 43, inciso XIII, alínea "e", são responsáveis pelo desconto do imposto previsto no art. 620 e estão obrigadas a prestar às autoridades fiscais todos os esclarecimentos ou informações, como representantes das fontes pagadoras dos rendimentos (Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, art. 16, parágrafo único).

Portanto, não cabe à fonte considerar eventuais despesas do contribuinte, mesmo que decorrentes de obrigação estatutária. A dedução em Livro Caixa é procedimento individual, a ser adotado pela pessoa física em sua respectiva declaração, e depende de formalidades próprias, não interferindo na retenção na fonte.

Assim, ainda que se admitisse a natureza de despesa necessária, a dedução não se aplicaria na apuração da base de cálculo do IRRF pela fonte pagadora.

Quanto ao segundo ponto, **ausência de prejuízo ao Fisco**, este Colegiado não tem competência para relativizar a exigência da multa. Estando a recorrente obrigada a realização da retenção do imposto de renda devidos pelos despachantes associados, correta a exigência da multa isolada lançada.

Esse Tribunal Administrativo por diversas vezes já analisou a multa ora exigida, sendo os precedentes no sentido de a penalidade da multa isolada estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, aplicada à fonte pagadora, ser uma sanção pelo descumprimento de obrigação legal.

Esse é o racional do acórdão 9202-005.444:

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, trata 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 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 patentead 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. Confira-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, repitase 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.

...

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 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, 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.”

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:

Art. 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.”

No mesmo sentido os acórdãos: 9101-004.755 e 9101-005.276.

Pelas razões acima, caracterizado o pagamento de remuneração pela pessoa jurídica à pessoa física sem a correspondente retenção do imposto de renda, deve-se manter a exigência da multa isolada fundamentada no art. 9º da Lei nº 10.426/2002.

Por fim, pugna o contribuinte pelo provimento do recurso em razão da **aplicação do princípio da vedação ao confisco, previsto na Constituição Federal e aplicável às multas tributárias e ainda por violação à razoabilidade e proporcionalidade.**

Em que pese os argumentos postos, ao caso deve-se aplicar a **Súmula CARF nº 02**: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. A regra do não confisco está prevista na Constituição Federal e, independente do debate acerca da sua aplicação às sanções de ato ilícito, para se concluir pela existência de imposição confiscatória seria necessário declarar a inconstitucionalidade da penalidade aplicada o que é vedado a este Tribunal Administrativo.

Nego provimento ao recurso também neste ponto.

Conclusão:

Diante do exposto, conheço do recurso para, afastando as preliminares arguidas, no mérito negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri