



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720674/2013-85
ACÓRDÃO	9101-007.121 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	3 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	BRADSPAR S.A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

ADMISSIBILIDADE. MULTA E JUROS ISOLADOS. OBRIGATORIEDADE DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE IRRF. PLANO ABERTO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. SIMILITUDE FÁTICA NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA.

No exame de admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade, do prequestionamento da matéria e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso que haja divergência interpretativa, a ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido.

Tendo em vista que o acórdão recorrido, ao reconhecer a natureza salarial dos aportes realizados em plano aberto de previdência, baseou seu entendimento em circunstâncias fáticas que não estão presentes no acórdão paradigma, não há como se afirmar que os julgadores do paradigma, caso estivessem diante da situação analisada no acórdão recorrido, reformariam o julgado – o que evidencia a ausência de similitude fática entre os acórdãos paradigma e recorrido.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

MULTA ISOLADA. FALTA DE RETENÇÃO OU RECOLHIMENTO DE IRRF. PENALIDADE COM PREVISÃO LEGAL ESPECÍFICA. POSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA FONTE PAGADORA.

Embora o art. 9º da Lei nº 10.426/2002 faça remissão à multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/2002, se trata de penalidade com

previsão legal específica, aplicada à fonte pagadora que, obrigada à retenção e ao recolhimento do imposto, deixa de fazê-lo.

A exigência da penalidade contida no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 da fonte pagadora independe da aplicação da multa prevista do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/2002 em face do beneficiário do rendimento ou de o principal não mais ser passível de cobrança da fonte pagadora após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, no caso de pessoa jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: (i) quanto à matéria “*caráter previdenciário dos aportes suplementares*”, por maioria de votos, não conhecer do Recurso Especial, vencido o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que votou pelo conhecimento: e (ii) relativamente à matéria “*não incidência de multa isolada*”, por maioria de votos, conhecer do recurso, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face do **Acórdão nº 1302-006.870**, proferido em 15.08.2023, pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 463/495) assim ementado:

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

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

Encerrado o prazo para entrega da declaração de pessoa física, a responsabilidade pelo pagamento de imposto de renda não retido na fonte passa a ser do beneficiário dos rendimentos, mas cabe a aplicação da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, à fonte pagadora, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426/02, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07.

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

A não retenção ou recolhimento do IRRF incidente sobre aportes realizados em plano de previdência complementar aberto que forem caracterizados como remuneração por serviço prestado, enseja a aplicação da multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

JUROS ISOLADOS SOBRE MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

A multa isolada é um crédito tributário com exigibilidade suspensa, em razão de recurso administrativo. Os juros incidem sobre o crédito tributário constituído, de acordo com a Súmula CARF nº 105.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. NÃO COMPROVAÇÃO DO DOLO. AFASTAMENTO DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Apesar de concordar que os aportes realizados pela Recorrente no plano previdenciário não se tratavam de contribuições, mas sim de remuneração, o conjunto probatório nos autos é insuficiente para caracterizar a ocorrência de dolo, necessário para qualificação da multa de ofício.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por maioria de votos, votaram por dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reduzir a multa de ofício para o patamar de 75%.

Em face de tal decisão, interpôs o sujeito passivo recurso especial (fls. 512/531), sustentando que o **Acórdão nº 1302-006.870** conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto às matérias (i) “não incidência de multa isolada”, com arrimo no Acórdão paradigma nº 9202-001.886; e (ii) “caráter previdenciário

dos aportes suplementares efetuados pelo Recorrente”, com base nos Acórdãos paradigma números 2402-008.107 e 2403-002.310.

Sobreveio o despacho de admissibilidade (fls. 601/609), que deu seguimento ao recurso especial, com relação a ambas as matérias, no entanto, no que se refere à matéria “caráter previdenciário dos aportes suplementares efetuados pelo Recorrente”, apenas com relação ao Acórdão paradigma nº 2402-008.107, nos seguintes termos:

1- DIVERGÊNCIA QUANTO À NÃO INCIDÊNCIA DA MULTA ISOLADA. (...)

Nas situações contrapostas, os julgadores se viram diante de uma mesma questão sobre a aplicação de multa isolada à fonte pagadora que deixou de reter imposto de renda sobre pagamento feito a um determinado beneficiário pessoa física.

Nos dois casos, não houve exigência do imposto, por já ter sido ultrapassado o prazo de entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) pelo beneficiário do pagamento.

O acórdão recorrido adotou o entendimento de que *“encerrado o prazo para entrega da declaração de pessoa física, a responsabilidade pelo pagamento de imposto de renda não retido na fonte passa a ser do beneficiário dos rendimentos, mas cabe a aplicação da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, à fonte pagadora, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426/02, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07”*.

E que *“a não retenção ou recolhimento do IRRF incidente sobre aportes realizados em plano de previdência complementar aberto que forem caracterizados como remuneração por serviço prestado, enseja a aplicação da multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007”*.

Já o paradigma entendeu que *“após o prazo de entrega da declaração de rendimentos pelo beneficiário dos rendimentos, não mais é exigível o imposto incidente sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, que deixou de ser retido”; e que “se não é mais exigível o imposto da fonte pagadora, sobre ela também não deve incidir a multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Até porque, a multa deveria ser exigida juntamente com o imposto propriamente dito. Se da fonte pagadora não mais se exige o imposto pela falta de recolhimento, a respectiva penalidade também não deve ser aplicada”*.

A divergência, portanto, está caracterizada.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a matéria tratada neste primeiro tópico.

2- DIVERGÊNCIA QUANTO AO CARÁTER PREVIDENCIÁRIO DOS APORTES SUPLEMENTARES EFETUADOS PELO RECORRENTE. (...)

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram tomadas em sentidos opostos.

O referido paradigma, assim como ocorreu com o acórdão recorrido, cuidou, entre outras questões, de um aporte extraordinário em conta de previdência complementar envolvendo um beneficiário específico (Robert John Van Dijk), em um determinado mês (03/2009), aporte que destoou dos demais, o que motivou seu tratamento como remuneração a ser tributada (e não como contribuição previdenciária complementar).

E o voto que orientou o paradigma, ao tratar das “Demais Razões Recursais em relação ao Plano de Previdência Privada Complementar”, fez as seguintes considerações em torno das questões sobre esse aporte extraordinário específico: (...)

A divergência, portanto, está caracterizada.

O segundo paradigma, Acórdão nº 2403-002.310, também consta do sítio do CARF, e também não foi reformado na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Entretanto, essa decisão não serve para demonstrar divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.

O problema para a caracterização da divergência é que o segundo paradigma cuidou de questões mais amplas sobre a própria validade de um plano de previdência complementar, examinando, por exemplo, se há necessidade de oferecimento do plano de previdência privada a todos os empregados da empresa instituidora ou patrocinadora do plano, se há necessidade de que o plano seja exatamente igual para todos os segurados, etc.

Foram essas premissas que fundamentaram o lançamento fiscal analisado pelo paradigma.

Ocorre que o acórdão recorrido não diverge do paradigma quanto a esses aspectos.

O recorrido está fundamentado em questões decorrentes de um aporte extraordinário específico, que motivou o tratamento de valores como remuneração (objeto de lançamento), em razão de suas circunstâncias particulares, situação que não está presente no segundo paradigma, de modo que essa decisão não serve para demonstrar divergência em relação ao acórdão recorrido.

De qualquer forma, o primeiro paradigma serve para tanto.

No mérito, alega o sujeito passivo em seu recurso especial, em resumo, que (i) a multa prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 só pode ser cobrada de quem for responsável pelo pagamento do tributo não recolhido; (ii) depois do prazo de entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física, quando o imposto só pode ser exigido desta e não mais da fonte, a multa do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que deve sempre acompanhar o tributo (principal) lançado, só poderá ser cobrada da pessoa física, e não mais da fonte; (iii) a regra

do artigo 9º da Lei nº 10.426/02, na hipótese de falta de retenção, só se aplica dentro do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste pela pessoa física, mas não depois, quando nem o imposto nem a multa do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96 podem ser exigidas da fonte que não efetuou a retenção; (iv) não pode ser invocado para desqualificar as contribuições da empresa ao plano do Sr. Renato o fato de seus valores serem substanciais em relação aos salários dos dirigentes porque a legislação não estabelece limites de valor para as contribuições patronais; (v) o fato de os aportes de previdência privada terem sido feito em valores substanciais relativamente à remuneração pelo trabalho, embora inferiores a esta, ao contrário do que pretende a r. decisão recorrida na verdade confirma seu caráter de previdência complementar; (vi) a Previdência Privada visa proporcionar a todos os beneficiários na inatividade remuneração integral ou o mais próximo possível daquela percebida quando em atividade, de modo a não acarretar uma sensível queda no padrão de vida do empregado/dirigente com o advento da aposentadoria; (vii) por óbvio o plano deve oferecer aos dirigentes benefícios diferentes daqueles oferecidos aos demais empregados, sob pena de em relação a esses a previdência privada não atingir seus objetivos; (viii) a previdência complementar, como o próprio nome diz, por ser onerosa e facultativa, vocaciona-se a atender trabalhadores de níveis mais altos de remuneração que na ativa têm maior capacidade de poupança, e em relação aos quais a previdência oficial só assegura o recebimento na inatividade de uma pequena parcela da remuneração da ativa; (ix) os planos de Previdência Privada visam proporcionar a todos os beneficiários a possibilidade de obter na inatividade vencimentos em valor próximo aos da época em que estavam na ativa, o que faz com que, para que seja atingida tal finalidade, quanto maior for a remuneração (portanto mais longe – para cima – do “teto” da previdência oficial), mais próximos a tal remuneração devem ser os aportes relativos à previdência complementar; (x) são os dirigentes que possuem maior salário na ativa que mais precisam da complementação de aposentadoria porque são os que mais perdem na inatividade em termos percentuais; (xi) não é relevante o fato apontado pela fiscalização de que ao longo de 2009 “o valor destinado pela empresa, mensalmente, à previdência privada, correspondeu entre 30% e 32% de remuneração, saltando para 630% em 08/2009; (xii) a legislação previdenciária não prevê a necessidade de que as regras para os aportes constem dos contratos e regulamentos dos planos de benefícios, matéria tratada no artigo 10 da Lei Complementar nº 109/01; (xiii) o próprio fato de os contratos, aditivos e regulamentos celebrados e firmados pela Recorrente terem sido aprovados pela SUSEP demonstram “ipso facto” a incorreção da afirmação fiscal de que “não se pode aceitar que um contrato não estabeleça regras claras como acontece com o 6º Termo Aditivo em relação às contribuições das partes”, pois evidentemente não teriam sido aprovados pela SUSEP se deles não constassem informações ou regras obrigatórias; (xiv) tratando-se de Plano de Previdência na modalidade de Contribuição Variável é inerente a ele a possibilidade de as contribuições serem feitas em qualquer valor e a qualquer tempo, como consta do item 10 de seu Regulamento e prevê o artigo 1º do Anexo à Resolução CNSP nº 6 de 1997; (xv) no plano na modalidade aberta, o caput do artigo 27 da Lei Complementar 109/01 não deixa dúvida de que ao participante é possibilitado o resgate total das contribuições vertidas ao plano; (xvi) toda a legislação previdenciária cuida do resgate como um

direito do participante, que poderá por ele ser exercido durante o prazo de diferimento após determinado prazo de carência, observado determinado intervalo de tempo entre um resgate e outro, observadas também as condições do contrato; (xviii) o controle quanto aos resgates efetuados pelos beneficiários compete à Entidade Aberta de Previdência Privada, a quem cabe fiscalizar o cumprimento da legislação, inclusive quanto ao cumprimento dos prazos para resgate, e não à Recorrente; (xix) a Recorrente não pode ser penalizada, como está ocorrendo no caso concreto, porque o participante eventualmente decidiu exercer seu direito de resgate conforme as regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 109/01, pelo CNSP e pela SUSEP; (xx) os resgates ocorridos no caso concreto foram sempre parciais, sofreram a devida incidência dos tributos previstos na legislação, e foram efetuados com atendimento dos prazos de no mínimo 60 (sessenta) dias previstos no Regulamento e no Contrato Previdenciário firmado em 20.05.2000, bem como do prazo de carência de um ano civil completo, contado a partir do primeiro dia útil do mês de janeiro do ano subsequente ao da contribuição, tudo em consonância com a legislação; (xxi) os valores resgatados pelo diretor Renato da Cruz Gomes referem-se às contribuições acumuladas existentes dois anos antes, já afetados pela valorização das quotas do Fundo de Investimento, e não aos valores aportados nos anos imediatamente anteriores como parece sugerir a fiscalização, não se podendo falar, só pelo fato de ter havido resgates, que as contribuições aportadas não se destinam a Plano de Previdência e tratá-las como remuneração; (xxii) em se tratando de Plano Gerador de Benefício Livre – PGBL, cujas contribuições são aplicadas em um Fundo de Investimento Financeiro Exclusivo – FIFE e convertidas em quotas, é da essência do Plano o direito de resgate nas condições contratadas, sem que isso implique em desvirtuar ou desnaturar o Plano que continua a ser de Previdência Privada; e (xxiii) o fato de em 2011 o Sr. Renato da Cruz Gomes ter resgatado o valor de R\$ 9.768.008,37 não significa que os R\$ 927.420,52 aportados em seu plano de previdência no ano de 2009 estivessem já nesse ano para ele disponíveis de forma a justificar o presente lançamento.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 611/637), sustentando, em síntese, (i) com relação à matéria “não incidência de multa isolada”, que o recurso especial não merece ser admitido, pois se restringe a matéria já pacificada no CARF em sentido contrário; (ii) a imposição da multa isolada a ser aplicada na fonte pagadora pela falta de retenção e recolhimento do imposto de renda está prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002; (iii) 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; (iv) a alteração introduzida pela Lei no 11.488, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deslocando as multas de ofício de 75% e 150% dos incisos I e II do caput para o inciso I e o §1º, foi acompanhada pela alteração promovida no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002; (v) a matéria foi objeto de pronunciamentos administrativos, que interpretaram e normatizaram a aplicação da multa, sendo o mais relevante, pela profundidade da abordagem, o Parecer Normativo nº 1/2002 da Receita Federal; (vi) não cabe ao julgador relevar penalidades ou conceder qualquer redução nas multas de ofício lançadas sem que haja previsão legal para tanto; (vi) é preciso que a empresa proporcione a todos os seus empregados e

dirigentes um plano de previdência complementar que lhes seja facultado aderir, para que possa usufruir da isenção de contribuições sociais previdenciárias; (vii) no presente caso, não restou configurada a hipótese de isenção prevista na alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, em relação ao plano de previdência privada da Bradesco Previdência e Seguros S.A. que segue as regras registradas no documento reproduzido às fls. 172 a 178 porquanto o parágrafo 2.1 do referido documento é expresso ao determinar que somente serão considerados participantes do plano *“Diretores Estatutários, Diretores Técnicos e os investidos em cargo de Assessor da Diretoria, da Instituidora, participantes dos Planos I e II mantidos pela mesma”*; (viii) para que pagamentos de plano de previdência complementar não sejam caracterizados como de natureza remuneratória, deverão, necessariamente, ter por objetivo a formação de reservas garantidoras da implementação de benefícios; (ix) um plano pode ser lícita e regularmente contratado, conforme as diretrizes fixadas na Lei Complementar nº 109/2001, e, apesar disso, perante a legislação tributária, terem natureza remuneratória as contribuições vertidas pelo empregador, para financiamento do plano, desde que não satisfeitos os pressupostos para a isenção concedida aos pagamentos de plano de previdência complementar; (x) embora o artigo 27 da Lei Complementar nº 109/2001 assegure aos participantes de plano de benefício de entidade aberta o direito de resgate de recursos das reservas técnicas, provisões e fundos (total ou parcialmente), tem-se que, para fins tributários, o resgate sistemático dos valores depositados para formação da reserva caracteriza a natureza remuneratória dos pagamentos efetuados; (xi) para fins tributários, há que se levar em conta que o pagamento de plano de previdência privada, pelo empregador, é pagamento habitual sob a forma de utilidade, que foi isentado da tributação e o objetivo da concessão da isenção foi incentivar a celebração de planos de previdência privada, por outras palavras, incentivar a formação de reservas que possibilitem a concessão futura de benefício; (xii) para a Lei nº 8.212/1991, que concedeu isenção aos pagamentos de planos de previdência complementar efetuados pelo empregador, a inviabilização da formação das reservas caracteriza a natureza remuneratória dos pagamentos efetuados pelo empregador, em razão da constatação de que o objetivo visado pela concessão da isenção não será atingido; (xiii) é um contrassenso, portanto, asseverar que os pagamentos questionados visavam propiciar ao Sr. Renato da Cruz Gomes uma complementação previdenciária, após a autoridade fiscal ter constatado, através do exame de DIRF da empresa Bradesco Vida e Previdência S.A., que o referido senhor efetuou, no ano de 2011, resgate no montante de R\$ 9.768.008,37 de plano de previdência privada desta pessoa jurídica; os efeitos práticos da formalização do plano de previdência privada foi apenas o de permitir à Autuada, ao invés de depositar os pagamentos diretamente na conta do diretor Renato da Cruz Gomes, efetuar o depósito dos valores na conta do plano de previdência privada; (xiv) o referido diretor, porém, tem direito ao resgate sem carência, inviabilizando a formação das reservas e auferindo, na prática, uma complementação salarial, o que não foi objetivo do legislador ao conceder isenção a pagamentos dessa natureza; e (xx) o Acórdão n. 9202-007.974 da 2ª Turma da CSRF enfrentou os argumentos da trazidos pela Recorrente e considerou que os aportes realizados pela Recorrente configuravam remuneração para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpor recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E os embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

No presente caso, o sujeito passivo foi cientificado do acórdão recorrido em 20.10.2023 (fl. 508) e interpôs o recurso especial em 03.11.2023 (fl. 511). Diante disso, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”².

Com relação ao prequestionamento, ambas as matérias foram expressamente debatidas no acórdão recorrido, estando atendido, portanto, tal pressuposto.

No que se refere à divergência interpretativa, para fins didáticos, dividiremos nossa análise entre as duas matérias tratadas no recurso especial.

I.1 Caráter previdenciário dos aportes suplementares efetuados pelo Recorrente

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

² Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

No que se refere à matéria “caráter previdenciário dos aportes suplementares efetuados pelo Recorrente”, a decisão recorrida adotou como razão de decidir os fundamentos do Acórdão 9202-007.974, que analisou a incidência de contribuições previdenciárias sobre os aportes realizados pela Recorrente no plano de previdência complementar do diretor estatutário Renato da Cruz Gomes, cujo lançamento teve por base o mesmo MPF daquele ora em discussão. Confira-se:

Deveras, por terem como fundamento os mesmos elementos fáticos e jurídicos, a decisão nos dois processos deve ser a mesma, como defende a Recorrente. (...)

O Acórdão 9202-007.974 da 2ª Turma da CSRF enfrentou os argumentos da trazidos pela Recorrente no presente recurso voluntário e considerou que os aportes realizados pela Recorrente configuravam remuneração. Por concordar com suas razões de decidir, transcrevo os trechos do voto pertinentes à questão tratada no presente processo.:

O apelo visa rediscutir as seguintes matérias:

- tributação de valores correspondentes a previdência complementar em regime aberto, não disponível a todos os empregados; e
- natureza de gratificação, em face da ausência de regra geral para aporte de contribuições do empregador e possibilidade do beneficiário do plano efetuar resgate desvinculado de qualquer finalidade previdenciária.

Quanto ao fato de o plano de previdência não ser extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa, a matéria não é nova neste Colegiado, tendo sido exaustivamente discutida nas sessões de 07/05/2014 e 22/02/2017, prolatando-se, respectivamente, os Acórdãos nºs 9202003.193 e 9202005.241, da lavra dos Ilustres Conselheiros Gustavo Lian Haddad (o primeiro) e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (o segundo). (...)

Assim, compartilho do entendimento no sentido de que o fato de o benefício não se estender à totalidade dos empregados e dirigentes, por si só, não pode fundamentar a desqualificação de plano de previdência privada aberta, ou seja, a não incidência de Contribuições Previdenciárias requer a inexistência de qualquer outro fundamento que desnature essas verbas.

De plano, esclareça-se que não está em discussão a possibilidade ou não de haver no mercado de previdência privada plano que possibilite as mais diversas movimentações financeiros, o que deve ser controlado pelos órgãos de regulação do mercado financeiro, e nesse passo afasta-se qualquer alegação de que normas da Susep sobrepor-se-iam às regras da tributação previdenciária. O que se está tratando no presente processo é da exclusão, da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, de valores relativos a previdência privada complementar, o que envolve o atendimentos a diversos pressupostos que justificam tal benefício. Nesse

passo, as características de cada plano devem, sim, ser passadas em revista, a ver se atenderiam efetivamente à finalidade da norma que exclui dita verba, sem que haja desvirtuamento que as converta em remuneração. (...)

Nesse passo, constata-se que, no presente caso, a questão de não abranger a totalidade dos empregados não foi o único óbice à exclusão do salário-de-contribuição. Conforme a autuação, ocorreu o desvirtuamento dos pagamentos, o que foi determinante para ensejar o caráter remuneratório das Contribuições destinadas pelo empregador a título de previdência complementar. Confira-se o Termo de Verificação Fiscal de fls. 186 a 193:

"3.4. Foi verificado que o contribuinte destinou valores a título de contribuição suplementar e contribuição extra para plano de previdência privada de seu diretor Renato da Cruz Gomes. Na tabela abaixo estão detalhados esses valores, bem como valores referentes à remuneração paga no mesmo período. Observa-se que o valor destinado pela empresa, mensalmente, à previdência privada, correspondeu entre 30 a 32% da remuneração, saltando para 630% em 08/2009. Em uma análise do total do ano de 2009 temos que o valor destinado ao plano de previdência privada correspondeu a 81% da remuneração paga. (...)

3.7. Conforme verificado, e de acordo com os esclarecimentos do contribuinte, no ano calendário de 2009 ocorreram aportes por parte da empresa apenas ao plano de previdência privada do diretor Renato da Cruz Gomes, totalizando, conforme detalhado na tabela do item 3.4 acima, R\$ 927.420,52.

(...)

3.10. Da análise do Contrato Previdenciário firmado em 20/05/2000 (Plano II) verifica-se que as regras para contribuição ao plano são perfeitamente estabelecidas: o Participante e a Instituidora farão contribuições mensais de valor equivalente a 4% do salário de participação (salário básico mensal pago ao Participante pela Instituidora). Já nas regras do 6o Termo Aditivo oferecido somente aos diretores estatutários, diretores técnicos e assessores da diretoria, não existe uma regra clara, limitando-se ao disposto nos seus itens 3.3.1 (a Instituidora fará contribuições mensais ao PGBL, individualizadas a cada participante), 3.3.1.1 (o participante que não contribuir ao PGBL não terá acesso às contribuições da Instituidora efetuadas no semestre) e 3.3.2 (o Participante fará contribuições ao PGBL, semestralmente, no percentual de 10% do valor da gratificação semestral que lhes é atribuída pela empresa). Não foram verificados pagamentos de gratificação semestral por parte da empresa. Conforme já observado no item 3.4, a empresa contribuiu ao plano de previdência privada do Sr. Renato com valor

equivalente entre 30 a 32% da sua remuneração. E em 08/2009 a contribuição foi o equivalente a 630% da remuneração. Para o ano de 2009 o valor da contribuição da empresa ao plano do Sr. Renato foi o equivalente a 81% da sua remuneração.

3.11. Cabe destacar que um plano de previdência privada é uma forma de seguro contratado para garantir uma renda ao comprador ou seu beneficiário. É um sistema que acumula recursos para garantir uma renda mensal no futuro. Trata-se de um instrumento para o qual se exige um acurado planejamento. Assim, não se pode aceitar que um contrato não estabeleça regras claras como acontece com o 6º Termo Aditivo em relação às contribuições das partes. A contribuição ao plano é o ponto principal do contrato. Sem contribuições não há como se sustentar um plano de previdência privada. A empresa pode alegar que em Assembléia Geral da companhia foi fixado o montante anual destinado a custear a remuneração e o plano de previdência complementar dos diretores, porém este fato apenas reforça que na verdade foi ajustada uma remuneração variável a ser paga através desse plano de previdência privada. Os valores de contribuição para o plano de previdência privada não está claramente estabelecido no próprio contrato desse plano, mas um montante anual é estipulado em Assembléia de acionistas. O valor é fixado para "o diretor" ficando claro que não se trata de um benefício concedido, mas pressupõe que está vinculado à atuação da pessoa. Assim, os valores de contribuição (suplementar e extra) efetuados pela empresa ao plano de previdência privada do diretor Renato da Cruz Gomes foram considerados por esta fiscalização como uma remuneração. (...)

3.13. Outro ponto que apenas sustenta a tese aqui estabelecida é a questão do resgate dos valores do plano. O Contrato Previdenciário firmado em 20/05/2000 (Plano II) estabelece que terá direito ao resgate das contribuições vertidas ao Plano de Benefícios pelo Participante quando: o Participante se tornar inválido e permanentemente antes de ser elegível a um dos benefícios previstos; na hipótese de saída prematura do Participante do Plano de Benefícios; na hipótese de falecimento de Participante não aposentado. Já nas regras do 6º Termo Aditivo, a cláusula quarta estabelece que mediante expressa autorização da INSTITUIDORA, o Participante poderá resgatar parte ou a totalidade do saldo da Conta de Reserva do Participante PARTE INSTITUIDORA e PARTE PARTICIPANTE; e no item 4.3, que o participante poderá, por ocasião de seu desligamento, resgatar o saldo da conta de Reserva do Participante Parte Instituidora e Parte Participante.

3.14. Conforme já explanado, um plano de previdência privada é um sistema que acumula recursos para proporcionar uma renda mensal futura a seus titulares. O resgate, em se tratando de um plano de previdência privada seria um desvio da finalidade para a qual é instituída, trata-se de um saque dos recursos. Observe que o contrato previdenciário geral, o Plano II, possui regras que colocam o resgate como última opção, enquanto que o estabelecido no contrato dos dirigentes, o 6º Termo Aditivo, o resgate pode ser efetuado mediante uma autorização da Instituidora (a empresa ora fiscalizada). Uma regra tão simples para o resgate, como a deste 6º Termo Aditivo, não parece estar atendendo ao que seria a garantia da velhice como deve ser o princípio básico para uma empresa ofertar um benefício de previdência privada complementar.

3.15. Em consulta aos sistemas informatizados da RFB, foi verificado na Declaração de Imposto de Renda Retido DIRF que no ano calendário 2011 o diretor Renato da Cruz Gomes (CPF 426.961.27700) efetuou resgate no montante de R\$ 9.768.008,37 de plano de previdência privada da empresa Bradesco Vida e Previdência SA.. Observando que o Sr. Renato continua, nesta data em 2013, no exercício do cargo de diretor da Bradespar S.A..

3.16. Do exposto conclui-se que o plano de previdência privada, nas regras estabelecidas pelo 6º Termo Aditivo, foi um mecanismo utilizado pelo contribuinte para pagamento de remuneração ao seu diretor. Com isso o contribuinte procurou evitar a incidência das contribuições previdenciárias e a exclusão do dever de retenção do imposto de renda na fonte."(grifei)

Assim, constata-se que, independentemente da possibilidade de oferecer plano diferenciado a seus empregados, o plano oferecido pela empresa ao diretor Renato da Cruz Gomes, regido pelo 6º Termo Aditivo, continha regras que efetivamente desnaturaram o objetivo da lei, muito bem resumido nos julgados acima colacionados, como o de *estimular a poupança privada pelos vários meios possíveis, inclusive a instituição de programas pelos empregadores em benefício de categorias específicas de empregados quando se tratar de plano aberto*.

Em síntese, eis as características que distanciam o plano oferecido ao citado diretor PGBL – Plano Suplementar, regido pelo 6º Termo Aditivo de um plano que efetivamente tenha por objetivo a previdência complementar, como era o caso do plano genérico:

-destinação de valores mensalmente, pela empresa, a título de contribuição suplementar e contribuição extra, correspondentes a 30 a 32% da remuneração, saltando para 630% em 08/2009, alcançando 81% da remuneração paga no ano, muito acima dos 4% do salário de participação,

fixado para participante e instituidor, no Plano II, destinado aos demais empregados;

-em 2009, o montante global anual da remuneração dos Administradores foi no valor de até R\$ 3.500.000,00, enquanto que a verba de até R\$ 1.000.000,00 foi destinada a custear Planos de Previdência Complementar Aberta dos Administradores da Sociedade; nesse ano somente ocorreram aportes por parte da empresa ao plano do diretor em tela, no total de R\$ 927.420,52;

-ausência de regra clara para aporte da instituidora; contribuição semestral do participante, no percentual de 10% do valor de gratificação semestral cujo pagamento não ocorreu;

-enquanto que no Plano II, genérico, as regras conduzem o resgate para a última opção, no Plano Suplementar o resgate pode ser feito mediante autorização da instituidora;

-no ano calendário de 2011, o diretor em questão efetuou resgate no montante de R\$ 9.768.008,37 de plano de previdência privada da empresa Bradesco Vida e Previdência SA, embora tenha permanecido, até pelo menos 2013, no exercício do cargo de diretor da Bradespar S.A.

Em face de todas essas evidências, que indubitavelmente identificam as verbas ora tratadas como remuneração, o acórdão recorrido limita-se a asseverar que tais constatações não teriam suporte fático ou jurídico, apegando-se à ideia de que o único óbice à exclusão do salário-de-contribuição seria o fato de tratar-se de um plano diferenciado para diretor. Cabe aqui reiterar que, a despeito dessa possibilidade, a verba continua tendo a natureza de previdência complementar e não pode ser utilizada como remuneração, como restou patente no voto acima colacionado. (...)

Portanto, considero que os aportes realizados pela Recorrente no plano de previdência do diretor estatutário Renato da Cruz Gomes caracterizam-se como remuneração, ficando sujeitos à incidência do IRRF.

Vê-se, pois, que, os julgadores do **acórdão recorrido** concluíram que o PGBL – Plano Suplementar oferecido pela empresa ao diretor **Renato da Cruz Gomes**, regido pelo 6º Termo Aditivo, assinado em 30.07.1999, foi um mecanismo utilizado pelo contribuinte para pagamento de remuneração ao seu diretor, vez que, dentre outros, (i) a destinação de valores mensalmente, pela empresa, a título de contribuição suplementar e contribuição extra, correspondentes a 30 a 32% da remuneração, saltaram para 630% em 08/2009, alcançando 81% da remuneração paga no ano, muito acima dos 4% do salário de participação, fixado para participante e instituidor, no Plano II, destinado aos demais empregados; (ii) em 2009, o montante global anual da remuneração dos Administradores foi no valor de até R\$ 3.500.000,00, enquanto que a verba de até R\$ 1.000.000,00 foi destinada a custear Planos de Previdência Complementar Aberta dos Administradores da Sociedade; nesse ano somente ocorreram aportes por parte da empresa ao

plano do diretor em tela, no total de R\$ 927.420,52; (iii) não ocorreu a contribuição semestral do participante, no percentual de 10% do valor de gratificação semestral; (iv) enquanto no Plano II, genérico, as regras conduzem o resgate para a última opção, no Plano Suplementar o resgate pode ser feito mediante autorização da instituidora; (v) no ano calendário de 2011, o diretor em questão efetuou resgate no montante de R\$ 9.768.008,37 de plano de previdência privada da empresa Bradesco Vida e Previdência SA.

No **Acórdão paradigma nº 2402-008.107**, por sua vez, a Autoridade Fiscal, dentre outros, “desclassificou o aporte extraordinário (contribuição suplementar) feito pelo Recorrente à empresa de previdência privada em nome exclusivamente do funcionário **Robert John Van Dijk** em março de 2009 no valor de R\$ 312.970,00 (base de cálculo da contribuição lançada)”, considerando-o como salário-contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias. E, ao analisar as razões que levaram a Autoridade Fiscal a descaracterizar o plano do qual o funcionário Robert John Van Dijk fazia parte, cotejando-as com os argumentos de defesa, entenderam os julgadores, dentre outros, que:

Razão assiste ao Recorrente.

Com efeito, a Previdência Privada visa proporcionar a todos os beneficiários na inatividade remuneração integral ou o mais próximo possível daquela percebida quando em atividade, de modo a não acarretar uma sensível queda no padrão de vida do empregado/dirigente com o advento da aposentadoria. Enfim, o objetivo da aposentadoria complementar é minorar para os empregados (e para seus dependentes) os efeitos dos riscos sociais que os atingirão, no caso, a velhice, a doença e eventualmente a invalidez e a morte, e que darão origem à aposentadoria.

Se assim é, por óbvio esses planos devem oferecer aos dirigentes benefícios diferentes daqueles oferecidos aos demais empregados sob pena de em relação a esses a previdência privada não atingir seus objetivos.

E, de fato, a previdência complementar, como o próprio nome diz, por ser onerosa e facultativa, vocaciona-se a atender trabalhadores de níveis mais altos de remuneração que na ativa têm maior capacidade de poupança, e em relação aos quais a previdência oficial só assegura o recebimento na inatividade de uma pequena parcela da remuneração da ativa.

Tratando-se de Plano de Previdência na modalidade de Contribuição Variável é inerente a ele a possibilidade de as contribuições serem feitas em qualquer valor e a qualquer tempo, como consta do Regulamento do Plano e das normas abaixo transcritas:

Neste contexto, não se verifica infração às normas que regem a previdência complementar no procedimento adotado pelo Contribuinte, não podendo prosperar a pretensão fiscal de tributar tais contribuições só porque são efetuadas de forma variada, livre e unilateral.

Noutro giro, não podem ser invocados para desqualificar tais contribuições o fato de seus valores serem substanciais em relação aos salários dos dirigentes porque a legislação não estabelece limites de valor para as contribuições patronais.

Por fim, mas não menos importante, no que tange ao resgate realizado pelo empregado do Recorrente, legislação previdenciária cuida do resgate como um direito do participante, que poderá por ele ser exercido durante o prazo de diferimento após determinado prazo de carência observado determinado intervalo de tempo entre um resgate e outro.

Cumprе ressaltar que não obstante o então Recorrente seja a BRAM - BRADESCO ASSET MANAGEMENT S.A DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOBILIÁRIOS, empresa supostamente do mesmo grupo do ora Recorrente, o aditivo ao plano de previdência complementar analisado nos autos do **Acórdão paradigma nº 2402-008.107**³ tem a mesma denominação – “6º Termo Aditivo” – e foi assinado na mesma data – 30.07.199 – daquele objeto do acórdão recorrido (fls. 170-176).

Assim, ao que tudo indica, o PGBL – Plano Suplementar oferecido pela empresa aos seus diretores, analisado no **acórdão recorrido**, é o mesmo ou, ao menos, muito similar àquele examinado no **Acórdão paradigma nº 2402-008.107**.

³ Veja-se o seguinte trecho do voto do Relator, Conselheiro Gregório Rechmann Junior, no **Acórdão paradigma nº 2402-008.107**:

“De fato, analisando-se os documentos trazidos aos autos pelo Contribuinte, tem-se os seguintes instrumentos relativos ao Plano de Previdência Privada do Recorrente: (...)”

c) **6º Termo Aditivo de 30.07.1999 ao Contrato de Previdência Privada de 20/06/1985, instituindo Plano de Benefícios Suplementares na modalidade de um Plano Gerador de Benefício Livre — PGBL** (doc. 06 da Impugnação – fl. 261), aplicável aos participantes investidos em cargo de Presidente do Conselho, aos Conselheiros, aos Diretores Estatutários, Diretores Técnicos e aos investidos em cargos de assessor da Diretoria, participantes dos Planos I e II mantidos pela mesma; (...)

De fato, no caso em análise, a Fiscalização entendeu que os supramencionados Aditivos se tratam de planos de previdência privada complementar distintos do denominado Plano II e que, em razão de ambos Aditivos contemplarem a concessão de benefícios diferenciados para os funcionários neles eleitos como participantes, os mesmos não teriam suporte nas normas legais que disciplinam a matéria, em razão do que considerou que o valor das respectivas contribuições pagas pelo Recorrente para fazer frente aos referidos benefícios seria, na verdade, remuneração.

Foi nesse contexto, ressalte-se, que a Fiscalização desclassificou o aporte extraordinário (contribuição suplementar) feito pelo Recorrente à empresa de previdência privada em nome exclusivamente do funcionário Robert John Van Dijk em março de 2009 no valor de R\$ 312.970,00 (base de cálculo da contribuição lançada), bem como sua consideração como salário-de-contribuição.

Ocorre, entretanto, que, conforme já exposto linhas acima, não há que se falar, *in casu*, na existência de planos autônomos, sendo um (o Plano II) extensivo a todos empregados e diretores do banco e outro (considerado pela Fiscalização como o “PGBL, instituído pelo 6º Termo Aditivo”), disponível apenas para os diretores.

Há sim, em verdade, um plano único, com benefícios diferenciados para determinadas categorias de beneficiários, restando assim evidenciado que não houve violação a nenhuma norma legal que rege a previdência privada, tendo em vista que a legislação que rege a Previdência Privada não estabelece que os planos estipulem benefícios em valores idênticos a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Neste espeque, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular, com a consequente reforma da decisão de primeira instância neste ponto para cancelar o crédito tributário lançado no que tange à Previdência Privada Complementar”.

O **acórdão recorrido** versa sobre a exigência de multa e juros isolados em razão do não recolhimento de IRRF e o **Acórdão paradigma nº 2402-008.107** sobre a exigência de contribuições previdenciárias, o que, por si só, não afasta a exigida similitude fática. Isso porque a exigência de ambos os tributos, nos casos em tela, decorre de suposta natureza remuneratória de planos de previdência complementar e, como se não bastasse isso, o **acórdão recorrido** adotou como razão de decidir os fundamentos do Acórdão 9202-007.974, que analisou a tributação do Recorrente por contribuições previdenciárias.

Por fim, dentre as características que, de acordo com os julgadores do **acórdão recorrido**, “distanciam o plano oferecido ao citado diretor PGBL – Plano Suplementar, regido pelo 6º Termo Aditivo de um plano que efetivamente tenha por objetivo a previdência complementar” estão: (i) o valor aportado ao plano do diretor Renato da Cruz Gomes (R\$ 927.420,52) frente ao total destinado a custear Planos de Previdência Complementar Aberta dos Administradores da Sociedade (R\$ 1.000.000,00) e (ii) a não ocorrência de pagamento da gratificação semestral de 10% a cargo do participante. Tais fatos fazem parte do conjunto de 5 evidências listadas pelo acórdão recorrido que, supostamente, identificam as verbas como remuneração. Ocorre que não há evidências de que tais características estejam, igualmente, presentes no Acórdão paradigma nº 2402-008.107. E, diante disso, não há como se afirmar que os julgadores do paradigma, caso estivessem presentes diante do acórdão recorrido, reformariam o julgado.

Nesse contexto, entendo que está ausente a exigida similitude fática entre o **Acórdão paradigma nº 2402-008.107** e o **acórdão recorrido**, não devendo ser conhecido o recurso especial com relação à matéria “caráter previdenciário dos aportes suplementares efetuados pelo Recorrente”.

I.2 Não incidência de multa isolada

No acórdão recorrido, exige-se multa por não cumprimento da obrigação de efetuar a retenção e o recolhimento do IRRF, a título de antecipação, penalidade aplicada à fonte pagadora, ora Recorrente, com fundamento no art. 9º, da Lei nº 10.426/2002, com a redação dada pelo artigo 16, da Lei nº 11.488/2007. Confira-se:

A multa que está sendo exigida não é a prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, esta aplicada ao beneficiário dos rendimentos, e conforme esclarecido pela autoridade Fiscal, encerrado o prazo para entrega da Declaração de Ajuste Anual da Pessoa Física (relativo ao fato gerador do imposto), a responsabilidade pelo pagamento do IRRF passa a ser do beneficiário dos rendimentos, e não da fonte pagadora.

Ocorre que o que está sendo exigido no presente processo é 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. Penalidade esta 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:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

É evidente que a redação do art. 9º, da Lei nº 10.426/02 não comporta a interpretação que a Recorrente pretende lhe atribuir, ou seja, que ficaria exonerada da multa após o prazo de entrega da declaração.

Como já exposto, a penalidade aplicada é decorrente de falta de cumprimento de obrigação acessória por parte da Recorrente, uma vez que contribuinte é o beneficiário do pagamento e não a Recorrente. Isso fica patente com a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, que foi convertida na Lei nº 10.426, de 2002:

"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."

No **Acórdão paradigma nº 9202-001.886**, a multa foi imposta com base no art. 9º, da Lei nº 10.426/2002, com a redação anterior àquela atribuída pelo art. 16 da Lei nº 11.488/2007. No entanto, os julgadores entenderam por bem aplicar aos fatos a redação do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, atribuída pelo art. 16 da Lei nº 11.488/2007, por, supostamente, ser mais favorável ao contribuinte, vez que retirou a referência à multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. E, no que se refere à referência ao inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, contida tanto na redação original do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, como naquela alterada pelo art. 16 da Lei nº 11.488/2007, os julgadores afastaram a referida penalidade, tendo em vista que "se não é mais exigível o imposto da fonte pagadora, sobre ela também não deve incidir a multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96". Confira-se:

Na hipótese, tem-se que a Lei nº 11.488/2007 deu nova redação ao artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, que antes previa a aplicabilidade das multas previstas nos incisos I e II da Lei nº 9.430/96, no caso da fonte pagadora que, obrigada a reter tributo ou contribuição, deixa de fazê-lo ou de recolhê-los, ou os recolhe fora do respectivo prazo.

Com a redação determinada pela Lei nº 11.488/2007, a multa prevista no inciso II da Lei nº 9.430/96 deixou de ser, expressamente, aplicável ao caso.

Pois bem, inequívoco o tratamento mais benigno conferido pela Lei nº 11.488/2007, à fonte pagadora do IRRF. E, em se tratando de ato não definitivamente julgado, indubitável, também, a necessária incidência da norma

prevista no artigo 106 do CTN, sob pena de se negar a aplicação do princípio da retroatividade da norma penal tributária mais benígna.

Por outro lado, relativamente à multa prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, entendeu-se, no acórdão recorrido, que, conforme entendimento da própria autoridade lançadora, exposto no Parecer Normativo COSIT nº 01/2002, *“após o prazo de entrega da declaração de rendimentos pelo beneficiário dos rendimentos, não mais é exigível o imposto incidente sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, que deixou de ser retido”*.

Ora, deste modo, é de se manter o entendimento fixado no acórdão recorrido, até por uma questão lógica: se não é mais exigível o imposto da fonte pagadora, sobre ela também não deve incidir a multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Até porque, a multa deveria ser exigida juntamente com o imposto propriamente dito. Se da fonte pagadora não mais se exige o imposto pela falta de recolhimento, a respectiva penalidade também não deve ser aplicada.

Portanto, não obstante o **Acórdão paradigma nº 9202-001.886** tenha analisado a multa imposta com base no art. 9º, da Lei nº 10.426/2002, com a redação anterior àquela atribuída pelo art. 16 da Lei nº 11.488/2007, enquanto o **acórdão recorrido** tenha versado sobre a mesma penalidade com a redação atribuída pelo art. 16 da Lei nº 11.488/2007, entendo que, no presente caso, tal alteração legislativa não foi significativa para a divergência em análise, havendo, pois, similitude fática entre o acórdão paradigma e o recorrido.

Diante disso, deve ser conhecido o recurso especial com relação à matéria “não incidência de multa isolada”.

II – MÉRITO

II.1 Não incidência de multa isolada

O Recorrente questiona a exigência de multa isolada em razão da falta de retenção e recolhimento de IRRF, prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, que assim dispõe:

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.

Veja-se que, embora o dispositivo faça remissão à multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/2002, se trata de previsão legal específica aplicada aos casos em que a fonte pagadora, obrigada a retenção do imposto, deixa de fazê-lo. Isso significa que a multa de que trata

o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/2002, no percentual de 75% ou 150%, quando for o caso, é devida de forma isolada pela fonte pagadora que deixar de reter e recolher o imposto ou contribuição, por força do art. 9º da Lei nº 10.426/2002. E, ao contrário do alegado pelo Recorrente, a exigência da penalidade contida no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 da fonte pagadora independe da aplicação da multa prevista do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/2002 em face do beneficiário do rendimento.

A aplicação da multa prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 à fonte pagadora independe, ainda, de o principal não mais poder ser exigido da fonte pagadora após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, no caso de pessoa jurídica. Tanto é assim que, nos termos do parágrafo único do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, a base da multa é o tributo que deixou de ser retido ou recolhido pela fonte pagadora.

Nesse sentido são os seguintes precedentes da 1ª Turma da CSRF: Acórdão nº 9101-002.956, julgado por maioria em 03.07.2017 e Acórdão nº 9101-004.656 e Acórdão nº 9101-004.657, ambos julgados por voto de qualidade em 16.01.2020.

Cumpra rememorar, por fim, que o julgador administrativo não pode deixar de aplicar o art. 9º da Lei nº 10.426/2002 sob pena de violação, dentre outros, ao art. 26-A do Decreto nº 70-235/1972⁴, à Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006⁵, e ao art. 98 do RICARF⁶.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial do contribuinte quanto à matéria “não incidência de multa isolada”.

III – CONCLUSÕES

⁴ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

⁵ O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

⁶ Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial apenas em relação à matéria “não incidência de multa isolada” e, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic