



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10166.724042/2013-23
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.444 – 2ª Turma
Sessão de 23 de maio de 2017
Matéria MULTA - FALTA DE RETENÇÃO DE IR PELA FONTE PAGADORA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONSTRUTORA ARTEC S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento para reconhecer a base legal da multa lançada, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes,

Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de exigência de multa isolada por falta de retenção e recolhimento de Imposto de Renda na Fonte - IRF, exigida com base no art. 9º, da Lei nº. 10.426, de 2002, nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010. Conforme a autuação, a multa incidiu sobre remuneração indireta paga mediante a utilização de empresa interposta (Freecard); remuneração indireta paga aos sócios mediante a utilização de aumento e redução do capital social (retirada ilegal de capital); remuneração indireta relacionada a mútuo simulado.

Em sessão plenária de 16/08/2016, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2201-003.289, assim ementado:

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

Exercício: 2009, 2010, 2011

PRELIMINAR. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A multa pela falta de retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, não pode ser aplicada isoladamente nos casos em que o imposto não mais é exigível da fonte pagadora."

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher as preliminares arguidas e dar provimento ao recurso voluntário."

O processo foi encaminhado à Fazenda Nacional em 09/09/2016 (Despacho de Encaminhamento de fls. 3.156). Conforme o art. 7º, da Portaria MF nº 527, de 2010, o prazo para interposição de Recurso Especial expiraria em 24/10/2016. Em 13/10/2016, foi interposto o Recurso Especial de fls. 3.157 a 3.184 (Despacho de Encaminhamento de fls. 3.185).

O apelo está fundamentado no art. 67, do Anexo II, do Ricarf e visa rediscutir **a aplicação da multa por falta de retenção e recolhimento de Imposto de Renda na Fonte - IRF, exigida com base no art. 9º, da Lei nº. 10.426, de 2002.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o despacho de 11/11/2016 (fls. 3.194 a 3.204).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

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

- a redação original do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, mencionava apenas os incisos I e II do *caput* do art. 44 que, à época, referiam-se às multas de ofício de 75% de 150%, enquanto que as hipóteses de multas isoladas previstas no artigo 44 encontravam-se descritas no §1º, incisos II a IV (o inciso V já havia sido revogado), ou seja, 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;

- 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, cuja redação passou de "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, [...]." para "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,[...]."

- importa ressaltar que a parte final do artigo em comento foi alterada, apenas, para excluir a multa isolada devida pelo recolhimento em atraso de tributo ou contribuição a título de antecipação, sem o acréscimo da multa moratória, de forma semelhante à alteração feita no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a exclusão da multa isolada prevista originalmente no inciso II do § 1º do referido artigo.

- a partir da leitura do citado dispositivo legal extrai-se que mera falta de retenção já é expressamente caracterizada como o tipo legal ensejador da multa, sendo irrelevante, dado o caráter de obrigatoriedade e estrita vinculação do lançamento previsto no art. 142 do CTN, que a beneficiária do pagamento tenha ou não oferecido os rendimentos à tributação;

- a multa exigida isoladamente no presente lançamento em razão da falta de retenção do IRRF tem como fundamento legal o art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, c/c o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

- impende salientar, por oportuno, que encontra-se pacificado neste Conselho, o entendimento de que, quando existe previsão de tributação na fonte, a título de antecipação do imposto devido pelo beneficiário dos rendimentos, e a ação fiscal for instaurada após o encerramento do ano-calendário ou do período de apuração do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário por meio de lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos;

- em suma, nesse caso, o rendimento deveria ser tributado pelo beneficiário do rendimento, exigindo-se da fonte pagadora a multa de ofício de forma isolada, prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002;

- na situação em cotejo, estamos verificando multa contra a fonte pagadora por não ter realizado a obrigação de reter na fonte os valores prescritos na lei, portanto não há que se mencionar que essa multa perde fundamento com o oferecimento à tributação do beneficiário ou mesmo com o mero encerramento do ano-calendário (quando o imposto não é mais exigível da fonte pagadora);

- as obrigações são distintas, uma de declaração e pagamento do tributo e outra de necessidade de retenção, e no caso concreto está se imputando à recorrente a multa por não ter retido, e não pela ausência de declaração/pagamento;

- por oportuno, cabe destacar que 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, cujos excertos ora se transcreve:

“IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. PENALIDADE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

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

- convém lembrar que não cabe ao julgador relevar penalidades ou conceder qualquer redução nas multas de ofício lançadas sem que haja previsão legal para tanto;

- de fato, o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, que somente a lei pode determinar hipóteses de dispensa ou redução de penalidade. *Verbis*:

- sob essa ótica, não se pode criar nova hipótese de dispensa da multa isolada não prevista na legislação;

- considerando-se que a criação de nova hipótese de dispensa de multa não configura integração ou interpretação extensiva da norma, mas, evidentemente, uma novidade no ordenamento jurídico, tal procedimento, quando efetuado pelo aplicador da lei, decorre de um juízo de equidade, inadmitido pelo Ordenamento para criar situações de dispensa do pagamento do crédito tributário devido;

- é certo que na esfera administrativa não cabe a apreciação das alegações de inconstitucionalidade das leis ou a determinação de que as mesmas deixem de ser aplicadas a um caso concreto, sob alegação que ferem princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco, tendo em vista o já mencionado caráter vinculado do lançamento previsto no art. 142 do CTN;

- diante do exposto, considerando que o sujeito passivo, na qualidade de fonte pagadora, deixou de reter o IRRF a que estava obrigado, afigura-se correta a exigência de multa de ofício isolada, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426/02.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja conhecido e provido o Recurso Especial, reformando-se o acórdão recorrido e restabelecendo-se integralmente o lançamento.

Cientificada em 24/11/2016 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 3.212), a Contribuinte ofereceu, em 07/12/2016 (fls. 3.214), as Contrarrazões de fls. 3.215 a 3.224, contendo os seguintes argumentos:

- apesar dos argumentos deduzidos na peça recursal objetivarem evidenciar que a decisão aplicada à espécie diverge de entendimento adotado pelo Conselho, olvidou-se a Fazenda de registrar que o acórdão colacionado em seu Recurso Especial se mostra isolado e não representa a jurisprudência consolidada do CARF:

- não se questiona que o paradigma apresentado pelo Acórdão nº 9202-003.583, de 03/03/2015, por voto de qualidade, deu provimento ao Recurso Especial naquele caso singular em que a multa aplicada pela fonte pagadora persiste, independentemente da tributação do beneficiário ou mesmo depois do encerramento do ano-calendário;

- tal decisão não deve orientar o julgamento do presente caso, isso porque a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais sofreu modificação substancial em sua composição, desde a prolação do Acórdão nº 9202-003.583;

- com efeito, ao contrário das outras decisões colacionadas no recurso, dos remotos anos de 2003 e 2007, certo é que pelo entendimento mais recente, já consolidado no âmbito do CARF, extrai-se que a alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007 excluiu a multa isolada prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, relativamente à fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento;

- nesse sentido é corroborado pelas seguintes ementas de acórdãos contemporâneos, a seguir colacionadas:

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

Exercício: 2009

PRELIMINAR. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A multa pela falta de retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, não pode ser

aplicada isoladamente nos casos em que o imposto não mais é exigível da fonte pagadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário". (destacamos) (Acórdão nº 2201-003.295, de 17/08/2016)

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

Exercício: 2 002, 2003, 2004

AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E/OU RECOLHIMENTO DE IRRF PELA FONTE PAGADORA. EXCLUSÃO DA MULTA PREVISTA PELO ART. 9º DA LEI Nº. 10.426/2002. FATOS GERADORES ANTERIORES À ALTERAÇÃO PROMOVIDA PELA LEI Nº. 11.488/2007. RETROATIVIDADE BENIGNA. Para os fatos geradores ocorridos anteriormente a alteração da redação do art. 9º da Lei nº. 10.426/2002, promovida pela Lei nº. 11.488/2007, aplica-se a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, a, do Código Tributário Nacional, ante o fato de a referida alteração ter deixado de prever a aplicação da multa isolada do inciso II do art. 44 da Lei nº. 9.430/96. Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos dar provimento ao recurso."(destacamos)(Acórdão nº 2201-003.262, de 12/07/2016)

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E/OU RECOLHIMENTO DE IRRF PELA FONTE PAGADORA. EXCLUSÃO DA MULTA PREVISTA PELO ART. 9º DA LEI Nº.10.426/2002. ALTERAÇÃO PROMOVIDA PELA LEI Nº. 11.488/2007.

A multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº. 10.426/2002, com redação dada pela Lei nº. 11.488/2007, deixou de aplicar a multa isolada do inciso II do art. 44 da Lei nº. 9.430/96 aos casos de ausência de retenção de IRRF com posterior pagamento do tributo, por fazer menção expressa ao inciso I deste artigo, que trata somente da multa aplicada ao lançamento de ofício realizado nos casos de ausência de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata.

AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E/OU RECOLHIMENTO DE IRRF PELA FONTE PAGADORA. EXCLUSÃO DA MULTA PREVISTA PELO ART. 9º DA LEI Nº. 10.426/2002. FATOS GERADORES ANTERIORES À ALTERAÇÃO PROMOVIDA PELA LEI Nº. 11.488/2007. RETROATIVIDADE BENIGNA. Para os fatos geradores ocorridos anteriormente a alteração da redação do art. 9º da Lei nº.10.426/2002, promovida pela Lei nº

11.488/2007, aplicasse a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, a, do Código Tributário Nacional, ante o fato de a referida alteração ter deixado de prever a aplicação da multa isolada do inciso II do art. 44 da Lei n.º. 9.430/96.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. COMPETÊNCIA. Conforme Súmula CARF n.º 02, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei. Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário."(destacamos) (Acórdão n.º 2401-004.065, de 28/01/2016)

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E/OU RECOLHIMENTO DE IRRF PELA FONTE PAGADORA. EXCLUSÃO DA MULTA PREVISTA PELO ART. 9º DA L EI Nº. 10.426/2002. ALTERAÇÃO PROMIDA PELA LEI Nº. 11.488/2007.

A multa isolada prevista no art. 9º da Lei n.º 10.426/2002, com redação dada pela Lei n.º. 11.488/2007, deixou de aplicar a multa isolada do inciso II do art. 44 da Lei n.º. 9.430/96 aos casos de ausência de retenção de IRRF com posterior pagamento do tributo, por fazer menção expressa ao inciso I deste artigo, que trata somente da multa aplicada ao lançamento de ofício realizado nos casos de ausência de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata.

AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E/OU RECOLHIMENTO DE IRRF PELA FONTE PAGADORA. EXCLUSÃO DA MULTA PREVISTA PELO ART. 9º DA LEI Nº. 10.426/2002. FATOS GERADORES ANTERIORES À ALTERAÇÃO PROMIDA PELA LEI Nº. 11.488/2007. RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, a, DO CTN.

Para os fatos geradores ocorridos anteriormente a alteração da redação do art. 9º da Lei n.º.10.426/2002, promovida pela Lei n.º. 11.488/2007, aplica-se a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, a, do Código Tributário Nacional, ante o fato de a referida alteração ter deixado de prever a aplicação da multa isolada do inciso II do art. 44 da Lei n.º. 9.430/96.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. COMPETÊNCIA. Conforme Súmula CARF n. 02, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei.

DECADÊNCIA. No caso de lançamento sujeito a homologação, a não antecipação do imposto devido importa no prazo

decadencial conforme o art. 173, I do CTN. Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário. (Destacamos) (Acórdão n° 2401-004.071, de 28/01/2016)

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

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

FONTE PAGADORA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO.SUPERVENIÊNCIA DA LEI N° 11.488/2007. RETROATIVIDADE BENIGNA. EXCLUSÃO DA MULTA PREVISTA NO INCISO II DO ARTIGO 44 DA LEI N° 9430/96.

Multa isolada prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei n° 9430/96, foi expressamente excluída, relativamente à fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, com fundamento na Lei n° 11.488/2007. Aplicação do artigo 106, inciso II, "c", do CTN.

FONTE PAGADORA. NÃO EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO. PARECER NORMATIVO COSIT n° 01/2002. CONSEQUENTE NÃO INCIDÊNCIA DA MULTA PREVISTA NO INCISO 44, INCISO I, DA LEI N° 9.430/96

Não mais sendo exigível da fonte pagadora a imposto não recolhido, não há respaldo para incidência, conseqüentemente, da respectiva multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do (a) relator (a). Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Oliveira e Otacílio Dantas Cartaxo (destacamos) (Acórdão n° 9202-001.886, de 29/11/2011)

- nota-se dos julgados acima reproduzidos que, desde 2011, o posicionamento do CARF, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, é no sentido do entendimento adotado pelo acórdão recorrido, segundo o qual:

"nova redação conferida ao artigo 9° da Lei n. 10.426, de 2002, a multa aplicável por falta de retenção é aquela prevista no artigo 44, I da Lei n. 9.430, de 1996, sendo esta exigível apenas em conjunto com tributo não recolhido ou declarado nas hipóteses em que isto assim sucede. No caso da falta de retenção na fonte, na hipótese em que o tributo ainda pode ser exigido da fonte pagadora, em que a este se agregará multa de ofício. A única previsão de multa exigida isoladamente é a do inciso II do artigo 44 da Lei n. 9.430, para os casos de falta

de antecipação de IRPJ ou IRPF durante o ano, e tal inciso não é referido pelo artigo 9° da Lei n. 10.426, de 2002. O legislador

quando refere ou remete algo o faz com sentido e intenção próprias, não cabendo a construção de norma individual e concreta que se utilize de enunciado prescritivo inexistente".

- salienta-se que tal julgamento não incorre na falácia apresentada no recurso, no sentido de estarem os julgadores dispensando penalidade existente, mas sim interpretando a lei de acordo com o atualmente vigente, uma vez que não existe qualquer penalidade a se aplicar no caso concreto, já que não há mais exigência de cobrança da tributação da fonte pagadora, conforme atesta o parecer COSIT/RFB nº 1/2002;

- desse modo, não sendo exigível o próprio imposto da fonte pagadora, inexistente a base de cálculo para a aplicação da multa isolada por falta de retenção na fonte, porquanto devida somente antes da entrega da declaração de ajuste, correta é a ratificação e manutenção do acórdão recorrido;

- *ad argumentandum*, caso não seja acolhida a fundamentação lançada anteriormente, o presente caso deve ser devolvido à Turma anterior para que se pronuncie sobre os demais argumentos de mérito do caso, levantados pelos contribuintes, os quais infirmam a própria afirmação de pagamento de remunerações, o que, por via de consequência, terminará por colidir com a fundamentação deste auto de infração, resultando em ausência de obrigação de retenção de IR na fonte e, por isso, multa isolada;

- cabe esclarecer que a existência de remuneração ou não e a discussão da própria cobrança de IRPF está sendo travada em processos administrativos fiscais específicos, seja pela pessoa jurídica, seja por seus sócios, os quais estão ainda pendentes de julgamento pelo CARF;

- portanto, caso reformado o acórdão recorrido, o que se coloca apenas pelo princípio da eventualidade, necessário se faz que (i) retorne o recurso à turma julgadora para que haja o julgamento do mérito não apreciado ou, subsidiariamente, (ii) avalie o sobrestamento do julgamento de mérito do presente caso, em razão da acessoriedade da matéria com os recursos pendentes de julgamento mencionados.

Ao final, a Contribuinte pede o não provimento do Recurso Especial ou, quando menos, seja o caso devolvido à Turma Julgadora para que aprecie a questão de mérito pendente de análise ou sobrestamento devido do caso.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata-se de exigência de multa isolada por falta de retenção e recolhimento de Imposto de Renda na Fonte - IRF, exigida com base no art. 9º, da Lei nº. 10.426, de 2002, nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010. Conforme a autuação, a multa incide sobre remuneração indireta paga mediante a utilização de empresa interposta (Freecard);

remuneração indireta paga aos sócios mediante a utilização de aumento e redução do capital social (retirada ilegal de capital); remuneração indireta relacionada a mútuo simulado.

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

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

Primeiramente, esclareça-se que não está sendo exigido o Imposto de Renda devido pelos beneficiários dos rendimentos, tampouco está sendo cobrada multa pelo recolhimento do IRRF fora do prazo sem aplicação de multa de mora. **O que está sendo cobrado, no presente caso, é unicamente a multa pelo não cumprimento, por parte da fonte pagadora – ARTEC – da obrigação de efetuar a retenção e o recolhimento do IRRF, a título de antecipação.**

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

“Art.9º. Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.”

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

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

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

I. de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II. cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de

novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

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

II. isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III. isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV. isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

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

(...)"

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

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

Ora, se os incisos I e II do *caput* do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de penalidades aplicáveis ao sujeito passivo na qualidade de contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o próprio beneficiário dos rendimentos, e o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, trata exclusivamente de multa por descumprimento da obrigação de reter e recolher o tributo, aplicável à fonte pagadora na qualidade de responsável, o único elemento passível de

empréstimo, do art. 44 para o art. 9º, diz respeito efetivamente aos percentuais de 75% ou 150%. Com efeito, não existe qualquer outro liame entre os dois dispositivos legais.

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

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

O texto acima não deixa dúvidas, no sentido de que o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, 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 patenteadado no presente voto, os dois dispositivos legais tratam de penalidades distintas, o primeiro disciplinando as exigências em face do sujeito passivo contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o beneficiário dos rendimentos, e o segundo regulamentando a incidência pelo descumprimento de obrigação de retenção e recolhimento do tributo pela fonte pagadora, na qualidade de responsável. Como ficou assentado, a conexão entre os dois dispositivos diz respeito unicamente aos percentuais de 75% e 150%.

Tanto é assim que o art. 9º teve de sofrer também um ajuste, em função da realocação da multa de 150% (do *caput* para o § 1º). Ademais, também havia neste dispositivo a previsão de aplicação de multa de ofício à fonte pagadora, pelo recolhimento em atraso do Imposto de Renda Retido na Fonte, sem o acréscimo da multa de mora. Assim, na mesma linha da exclusão levada a cabo na nova redação do art. 44, esta penalidade teria de ser excluída do art 9º, já que não haveria sentido em permanecer no ordenamento jurídico apenas para apenar a fonte pagadora. Confirma-se a alteração do art. 9º, promovida pela mesma Lei nº 11.488, de 2007:

“Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.”

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

As conclusões acima ficam evidenciadas no quadro comparativo a seguir:

Redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996	Redação do art. 44, dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007
<p><i>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:</i></p> <p><i>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;</i></p> <p><i>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.</i></p> <p><i>§1o As multas de que trata este artigo serão exigidas:</i></p> <p><i>I juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;</i></p> <p><i>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;</i></p> <p><i>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;</i></p> <p><i>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;</i></p>	<p><i>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:</i></p> <p><i>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;</i></p> <p><i>II. de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:</i></p> <p><i>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;</i></p> <p><i>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.</i></p> <p><i>§ 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.</i></p>
<p>Redação original do art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002</p> <p><i>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.</i></p> <p><i>Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.</i></p>	<p>Redação do art. 9º, dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007</p> <p><i>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.</i></p> <p><i>Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.</i></p>

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

Ademais, ninguém põe em dúvida a manutenção da multa pela falta de recolhimento do carnê-leão, que pressupõe relação entre pessoas físicas, que nem sempre possuem estrutura para cumprir com a obrigação, sendo que quem recolhe a antecipação, nesse

caso, é o próprio contribuinte que arca com o encargo financeiro do tributo, descartada a possibilidade de apropriação indébita. Nesse passo, causa ainda maior perplexidade a conclusão de que a multa pela falta de retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora teria sido extinta, já que as fontes pagadoras, na sua maciça maioria, são pessoas jurídicas, que dispõem de meios adequados ao cumprimento da obrigação. Acrescente-se que a retenção na fonte sem o respectivo recolhimento caracteriza apropriação indébita, portanto ter-se-ia ainda a possibilidade do cometimento de crime, sem qualquer previsão de sanção na esfera tributária, o que também seria inédito no Sistema Tributário Nacional.

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.” (grifei)

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

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

"Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2007, 2008

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

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

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

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

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

Acórdão nº 9202-003.583, de 03/03/2015:

"Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2007

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

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

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

Acórdão nº 9202-003.834, de 09/03/2016:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

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

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

RELAÇÃO JURÍDICA CLASSIFICAÇÃO IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS ESSENCIAIS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

DE INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS POR CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA.

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

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

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

Acórdão nº 2102-00.465, de 02/02/2010

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

Ano-calendário: 2003

IRRF - FALTA DE RETENÇÃO - MULTA EXIGIDA DA FONTE PAGADORA

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

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

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

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

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

“IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2007

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

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

PERÍCIA OU DILIGÊNCIA.

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

SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais”.(grifei) (Relator Eduardo Tadeu Farah)

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2009

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

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

FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA. CABIMENTO.

É cabível a aplicação da multa sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida, conforme dispõe o art. 9º da Lei n.º 10.426/2002, com a redação dada pelo artigo 16 da Lei nº 11.488/2007.

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2007, 2008, 2009

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

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

IRRF. RETIRADA PRÓ-LABORE.

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

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

É cabível a aplicação da multa sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida, conforme dispõe o art. 9º da Lei nº 10.426/2002.

MULTA QUALIFICADA. INOCORRÊNCIA.

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2007, 2008

EMENTA: DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS EXCEDENTE AO ESCRITURADO.

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

2. Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será igualmente submetida à tributação, uma vez que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da

localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual." (grifei) (Relator João Bellini Júnior)

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, INC. I, DO CTN.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Em não havendo comprovação, tais pagamentos são tributados exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.

3. A inexistência de razões recursais quanto ao lançamento do IRRF, torna definitivo o lançamento, na dicção do parágrafo único do art. 42 do Decreto nº 70.235/1972.

4. Diante do evidente equívoco na qualificação da multa e, conseqüentemente, na identificação da matéria tributável (art. 142 do CTN), deve ser cancelada a sua qualificação.

5. Não pode a DRJ, enquanto órgão julgador, corrigir o lançamento, para corrigir os fundamentos da qualificação, sob pena de ofensa ao princípio do devido processo legal (due process of law).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

1. Os juros de mora são aplicáveis sobre a multa de ofício, na medida em que ela é integrante do crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

2. O tributo e a multa têm datas de vencimentos distintas.

3. Diferentemente do tributo, que decorre exclusivamente do seu respectivo fato gerador, a multa de ofício decorre do lançamento.

4. O vencimento da multa por lançamento de ofício se dá no prazo de 30 dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2010, 2011

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

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

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

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

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

MULTA QUALIFICADA.

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

JUROS ISOLADOS. IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO. FONTE PAGADORA.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual.

MULTA. ART. 112 DO CTN.

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

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

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

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

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. CONTROLADORA.

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

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

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

Ano-calendário: 2008

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

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

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

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

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

O pagamento de remuneração variável a empregados, autônomos e diretores não empregados, por meio de aportes em conta de fundo de previdência privada e de cartões de incentivos

de vendas, está sujeito à incidência do imposto sobre a renda na fonte, por constituir rendimento do trabalho assalariado ou não assalariado, conforme o beneficiário.

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

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

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

Exige-se para a aplicação de penalidade mais gravosa a demonstração pela autoridade lançadora da intenção firme do infrator de praticar a conduta ilícita perante o Fisco, não deixando margem de dúvida a respeito da existência do dolo. Não demonstrada pela fiscalização a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício, proporcional e isolada, até o importe de 150%, cabe afastar a qualificação da penalidade, reduzindo-a ao patamar trivial de 75%.

Recursos de Ofício Negado e Voluntário Provido em Parte." (grifei) (Redator Designado Cleber Alex Friess)

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, determinando o retorno dos autos à Turma recorrida, para o exame das demais questões constantes do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo