



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

**Processo nº** 15983.720039/2017-54  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-006.005 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de abril de 2019  
**Matéria** Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF  
**Recorrente** QUALICORP S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Nos termos do Decerto 70.235, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PLANO DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES (*STOCK OPTIONS*).

Em sua concepção original o *stock option* é mera expectativa de direito do trabalhador (seja empregado, autônomo ou administrador), consistindo em um regime de opção de compra de ações por preço prefixado, concedida pela empresa aos contribuintes individuais ou mesmo empregados, garantindo-lhe a possibilidade de participação no crescimento do empreendimento (na medida que o sucesso da empresa implica, valorização das ações no mercado), não tendo inicialmente caráter salarial, sendo apenas um incentivo ao trabalhador após um período pré determinado ao longo do curso do contrato de trabalho.

Em ocorrendo o desvirtuamento do *stock options* em sua concepção inicial, qual seja, mera operação mercantil, seja, pela concessão de empréstimos, possibilidade de venda antecipada, troca de planos, correlação com o desempenho para manutenção de talentos, fica evidente a intenção de afastar (ou minimizar) o risco atribuído ao próprio negócio, caracterizando uma forma indireta de remuneração.

PLANO DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES (*STOCK OPTIONS*).  
RENDIMENTO DO TRABALHO. FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA.

O fato gerador em relação ao plano de *Stock Options* ocorre pelo ganho auferido pelo trabalhador (mesmo que na condição de salário utilidade),

quando o mesmo exerce o direito em relação as ações que lhe foram outorgadas.

O fato gerador do imposto sobre a renda ocorre automática e instantaneamente no momento da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, nele não interferindo qualquer atividade posterior do sujeito passivo ou ativo, ressalvadas as exceções legalmente expressas.

O valor relativo à outorga de Plano de Opção de Compra de Ações (*stock options*) a beneficiários eleitos pela Companhia integra os rendimentos tributáveis, pois é ofertado em função do trabalho em retribuição aos serviços prestados nas condições estipuladas pelo empregador.

As *stock options* configuram contrato suspensivo, na forma do art. 125 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), ocorrendo o acréscimo patrimonial relativo à outorga das opções de compra de ações no momento em que, findo o prazo de carência, o beneficiário exerce o direito à opção, adquirindo as ações pelo preço de exercício pré-estabelecido, inferior ao de mercado..

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares, vencidos o relator e os conselheiros Wesley Rocha e José Alfredo Duarte Filho, que acolheram a preliminar de nulidade quanto à sujeição passiva, e os conselheiros Wesley Rocha e José Alfredo Duarte Filho quanto as demais preliminares. No mérito, por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso, vencidos os conselheiros Wesley Rocha e José Alfredo Duarte Filho, que rejeitaram o reajustamento da base de cálculo e os conselheiros Wesley Rocha, Virgílio Cansino Gil e José Alfredo Duarte Filho, que entenderam pela inocorrência do fato gerador. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite.

*(assinado digitalmente)*

João Maurício Vital - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator.

*(assinado digitalmente)*

Cleber Ferreira Nunes Leite - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Savio Nastureles, Wesley Rocha, Reginaldo Paixão Emos, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, José Alfredo Duarte Filho (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, substituída pelo conselheiro Virgílio Cansino Gil.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, referente a Multa Isolada pela falta de retenção na fonte do Imposto De Renda incidentes sobre rendimentos auferidos por empregados e diretores ou prestadores de serviços em programa de opções de compras de ações outorgadas aos beneficiários pela autuada no ano/calendário 2013.

De acordo com a autoridade fiscal, o plano de *Stock Options* elaborado pela empresa não é uma operação mercantil e deve ser tratada como uma vantagem adicional de remuneração oferecida como prêmio àqueles que cumprem determinadas metas e permanecem na empresa no mínimo durante o período de carência determinada em contrato.

A fiscalização chegou a essa conclusão por entender que; i) O negócio só é realizado porque existe uma relação de prestação de serviços entre as partes; ii) Que a transferência de sua propriedade implica em acréscimo patrimonial ao trabalhador e; iii) Os planos de opção de compra (*stock-options*) são oferecidos aos beneficiários a opção de comprar a ação da empresa por valor abaixo do valor de mercado. Ou seja: a empresa oferece a seus prestadores de serviço, segurados, beneficiários do plano, condições vantajosas para a aquisição de suas ações. Condições diferentes das condições de mercado.

Utilizou como base de cálculo a diferença entre o valor de mercado e o valor de aquisição das ações na data do efetivo exercício e lançou de ofício a multa isolada de 75% por falta de recolhimento do IRRF, conforme preconizado no parágrafo único do artigo 9º, da Lei 10.426/2002 combinado com o art. 44, I, da Lei 9.430/96.

Após a impugnação a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) julgou procedente a autuação e a empresa apresentou recurso onde alega em síntese:

*Inicialmente a recorrente critica o trabalho da fiscalização afirmando que "a rapidez do trabalho fiscal se esclarece pelo fato de que a Autoridade Fiscal se confessa filiada a uma corrente doutrinária que enxerga em planos de opções de compra de ações remuneração (rendimento do trabalho para fins de imposto de renda), que daria causa ao embasamento da hipótese de retenção na fonte do imposto de renda devido pela pessoa física.*

*Ou seja, antes mesmo de analisar os fatos concretos e de realizar o indispensável exercício de subsumi-los à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias, a Autoridade Fiscal já reconhece que, em sua opinião a outorga de opções encerraria remuneração (fls. 10/11 do Relatório Fiscal):*

Afirma que a autoridade Fiscal constatou que os opcionistas não são nem empregados, nem diretores estatutários e nem prestadores de serviços da recorrente e, não havendo esta constatação, não há que se falar em rendimento do trabalho para que possa haver tributação; A fiscalização também não apontou qual o momento da ocorrência do fato gerador;

Faz um relato acerca do plano autuado mencionando suas características defendendo que há risco do referido "negócio mercantil" e onerosidade. Colaciona alguns exemplos afirmando que o dispêndio de vultuosos valores pelos beneficiários e que as opções encontram sujeitas as oscilações do mercado, o que demonstraria o risco e a onerosidade como afirmado acima, ambos elemento do contrato mercantil;

Conclui que, presentes os elementos de risco, voluntariedade e onerosidade não há que se falar em remuneração, tendo a autoridade fiscal não compreendido a natureza do plano e se distanciado da realidade dos fatos e da legislação em vigor;

Afirma que a fundamentação legal usada pela autoridade lançadora no caso da multa isolada foi revogada, inexistindo previsão legal para sua exigência. A atual redação do artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, estabelecida pela Lei nº 11.488/2007, expressamente excluiu a possibilidade de cobrança da multa prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, limitando-se a tratar sobre a possibilidade de aplicação da multa prevista no inciso I desse mesmo dispositivo legal;

A multa prevista no inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, apenas pode ser cobrada juntamente com o imposto ou contribuição devida; Colaciona vários julgados do CARF para defender sua tese.

Aduz nulidade da ação fiscal por erro na identificação do Sujeito Passivo e inexistência de prestação de serviços dos opcionistas à recorrente, visto a fiscalização entender que este montante supõe rendimento do trabalho devido aos beneficiários, que no entanto tais beneficiários não têm qualquer vínculo com a ela.

Defende que o lançamento é nulo por erro também na eleição do suposto fato gerador, uma vez que autoridade lançadora elegeu como fato gerador o mês do exercício das opções e como base de cálculo a diferença positiva entre o preço de mercado das ações e o preço pago pelo exercício das ações.

Discorda com o raciocínio propalado no auto, afirmando que se houve acréscimo patrimonial no momento da aquisição das ações, este se confunde com o ganho de capital auferido pelos beneficiários.

Sustenta a nulidade do Auto de Infração eis que a fundamentação utilizada pela Delegacia de Julgamento para a manutenção do crédito tributário é distinta do entendimento exarado pelo Sr. Agente Fiscal no Relatório Fiscal, o que não é admitido; A autoridade julgadora entendeu que o fato gerador considerado pela fiscalização foi a outorga das opções, porém este fato jurídico só se aperfeiçoa no momento do exercício das opções, após o *vesting*;

Alega também que a diferença existente entre o valor do mercado e o valor pago pelo adquirente pelas ações, que serviram como base de cálculo para o auto de infração, não pode ser tida como rendimento, esta diferença decorre de um ganho atribuído pelo mercado, ou seja, o valor supostamente pago pela empresa não está sob seu controle, de modo que não é a empresa quem define a dita vantagem econômica.

Diz também que os valores não podem ser base de cálculo do IRR Fonte, vez que a legislação prevê que a retenção se dê sobre valores efetivamente pagos ou recebidos e que no caso em questão somente após a alienação do ativo que lhe é subjacente é que poderá ser gerado um acréscimo patrimonial ao seu titular, se houver ganho de capital e que no momento da aquisição há somente o pagamento das ações feito pelo adquirente o que torna equivocada a premissa de que tal transação é fato gerador de IRRF.

Tece comentários sobre o conceito de renda e o regime de caixa formador do IR/Fonte.

Ao fim requer o provimento do recurso para reconhecer a nulidade pelos vícios apontados ou pelas inovações incorridas pela Delegacia de Julgamento ou que se reconheça as conclusões de mérito para cancelar a autuação fiscal.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator

O recurso é tempestivo e estão presentes os pressupostos de admissibilidade.

### DAS NULIDADES

Erro na identificação do Sujeito Passivo

A recorrente afirma ter ocorrido erro na identificação do sujeito passivo uma vez que a própria fiscalização afirma que os beneficiários do plano não seriam seus empregados, nem diretores estatutários e nem prestadores de serviços.

Entendo como correto o entendimento da recorrente.

Uma vez que os participantes do plano em questão não são empregados, nem diretores estatutários e nem prestadores de serviços não há o necessário vínculo destes com a recorrente capaz de ensejar o pagamento tido pela fiscalização como "rendimento do trabalho"

Tal fato foi inclusive reconhecido pela Autoridade Fiscal em seu relatório ao afirmar que: "*Diante da inexistência de vínculo empregatício direto com a empresa fiscalizada, os beneficiários foram qualificados como contribuinte individuais.*"

Também não há nos autos a comprovação de que os beneficiários do plano tenham prestado qualquer tipo de serviços à recorrente para que pudesse considerá-los como contribuintes individuais para que pudesse ensejar à empresa o dever de efetuar a devida retenção do tributo.

Assim acolho a preliminar de erro de identificação do sujeito passivo considerando a nulidade da autuação.

Uma vez que meu entendimento restou vencido passo a analisar as demais questões trazidas no recurso.

Mudança na fundamentação pela Delegacia de Julgamento

Não procede a argumentação de que tenha havido mudança na fundamentação da autuação pela Delegacia de Julgamento. Do que se depreende da página 19 do Relatório Fiscal, o Auditor afirma que houve acréscimo patrimonial consubstanciado na diferença entre o valor de mercado das ações e o custo da aquisição destas, portanto, o mesmo

fundamento utilizado pela decisão guerreada, não havendo que se falar em nova fundamentação.

Pois bem, há de se constatar que todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração, a saber:

*Art 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*

*I- a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura*

*III -a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V- a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias;*

*VI -a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

No tocante aos aspectos relativos à nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

*Art. 59. São nulos.*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa*

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Auto de Infração só poderá ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando não constar, ou nele constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito de defesa. No caso em tela, observa-se que o auto de infração contém os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 10 do Decreto n. 70.235/72, bem como Acórdão restou devidamente fundamentado, não ensejando declaração de nulidade.

## DO MÉRITO

Inicialmente temos que *Stock Option Plan* (Plano de Opção de Compra de Ações) representa um plano que determina regras e critérios para outorga a determinador trabalhadores da possibilidade de aquisição de ações da empresa. A opção por ações proporciona ao beneficiário o direito de compra de ações por um valor pré-determinado, após um período de carência previamente determinado (permanência na empresa) e a possibilidade de vendê-las no mercado de capitais auferindo lucro.

No ordenamento jurídico brasileiro, a opção de compra de ações esta prevista no § 3º do artigo 168 da Lei nº 6.404/76, *verbis*:

*Art. 168. O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social, independente de reforma estatutária.*

---

*Parágrafo 3º. O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite do capital autorizado, e de acordo com o plano aprovado pela assembléia geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou à sociedade sob seu controle.*

As *stock options* em si são mera expectativa de direito do trabalhador (seja empregado, autônomo ou administrador), consistindo em um regime opção de compra de ações por preço pré-fixado, concedida pela empresa aos contribuintes individuais ou mesmo empregados, garantindo-lhe a possibilidade de participação no crescimento do empreendimento não tendo caráter salarial, mas sim um incentivo ao trabalhador após um período pré-determinado ao longo do curso da prestação de serviços.

De modo diverso dos prêmios, que são concedidos de forma gratuita, bastando o atingimento de metas, ou situação particular da prestação de serviços, *no stock options* o trabalhador pode ou não obter benefícios, e caso a opção lhe seja vantajosa, terá que pagar o preço de exercício estipulado, donde o seu caráter oneroso, afastaria a pretensão de reconhecimento da natureza de prêmio do plano de compra de ações.

Assim, a *Stock Option* representa um plano que determina regras e critérios para outorga a determinados trabalhadores da possibilidade de aquisição de ações da empresa. O objetivo deste plano é a retenção dos empregados considerados “talentos” da empresa e a busca de resultados por meio de uma parceria entre os acionistas e empregados da empresa.

Este procedimento encontra-se previsto no art. 168, § 3º da Lei nº 6.404/76, (A Lei das Sociedades Anônimas) ou seja, não se trata de um artifício criado pelas empresas com intuito de disfarçar a remuneração de seus colaboradores.

Para que os planos se enquadrem na regra contida no dispositivo acima mencionado é necessário que sejam cumpridos alguns requisitos, dos quais dois são essenciais e obrigatórios: a onerosidade e o risco.

Sobre este aspecto, não há impedimento de que a empresa busque meios de satisfazer e oferecer atrativos aos seus colaboradores, desde que tais incentivos estejam devidamente resguardado por Lei.

Em artigo escrito por Adriana Carrera Calvo, para trazer a definição de *stock options*, observa-se um ponto de destaque que afastaria o entendimento tido pela autoridade fiscal,:

(...)

*Em geral, o plano de “stock options” contém os seguintes elementos: (1) preço de exercício – preço pelo qual o empregado tem o direito de exercer sua opção (“exercise price”); (2) prazo de carência – regras ou condições para o exercício das opções (“vesting”) e; (3) termo de opção – prazo máximo para o exercício da opção de compra da ação (“expiration date”): O preço de exercício é o preço de mercado da ação na data da concessão da opção, sendo comum estabelecer-se um desconto ou um prêmio sobre o valor de mercado.*

***Neste aspecto, vale destacar que o referido valor do desconto ou prêmio não pode ser tão significativo que elimine o risco da operação futura, pois implicaria em gratuidade na concessão do plano, critério típico do salário-utilidade. (grifei)***

(...)

Ora, é inerente ao plano de opções que haja um desconto entre o preço de mercado atual e o valor a ser oferecido aos beneficiários. Se não, qual seria a finalidade de a empresa elaborar um plano para oferecer as ações? Se for para obter uma ação ao preço de mercado, basta que o interessado vá direto a uma corretora e adquira quantas ações quiser junto a Bolsa de Valores.

Sobre este aspecto, não há impedimento de que a empresa busque meios de satisfazer e oferecer atrativos aos seus colaboradores, desde que tais incentivos estejam devidamente resguardado por Lei.

Da forma como é tratado pela fiscalização e pela decisão recorrida, os planos de *stock options* sempre se caracterizariam como remuneração indireta. Creio que não foi essa a intenção do legislador ao inserir o art. 168, § 3º da Lei nº 6.404/76 que, claramente lhe conferiu caráter mercantil. Para afastar esse caráter dado pela lei, deve ser demonstrada a ausência dos requisitos inerentes ao plano.

#### DO DESVIRTUAMENTO DO PLANO

Para que o plano de *Stock Options* não sofra a incidência de impostos e contribuições é necessário que a Contribuinte demonstre que no seu plano o funcionário paga pelas opções de compra de ações, que as ações tenham preço de acordo com o mercado, sendo este sujeito às variações de mercado, havendo o risco do investimento.

No presente caso verifica-se que o valor pago pelas ações é bastante inferior ao valor de mercado, o que fere o caráter mercantil do plano uma vez que desaparece o risco.

#### DO MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR e DA BASE DE CÁLCULO

O recorrente sustenta ainda erro na eleição da data da ocorrência do fato gerador.

Sem razão ao recorrente.

Uma vez identificado que houve um desvirtuamento no plano de opção realizado, cabe-nos definir qual o valor e data da ocorrência do fato gerador.

Entendo que momento em que houve o direito de opção (com o efetivo exercício) pela ações ocorreu, sim, o fato gerador, mesmo que não tenha havido a efetiva venda a terceiro, pois naquela oportunidade o mesmo integralizou a efetiva compra das ações sobre o preço de exercício, valor inferior aquela oportunidade ao preço de mercado, representando um ganho direto do trabalhador. Devemos, identificar que remuneração não é representada apenas por pecúnia, mas qualquer ganho, mesmo na forma de utilidades, como o caso de aquisição de ações. Conforme demonstrado acima, houve o desvirtuamento do *stock options* em sua natureza inicial, qual seja, mera operação mercantil, razão pela qual procedeu o auditor ao lançamento do ganho real, (diferença entre o preço de exercício e o preço no momento da opção pela compra de ações.).



De um modo geral, o plano de “*stock options*” contém alguns elementos: (a) preço de exercício – preço pelo qual o empregado tem o direito de exercer sua opção (“*exercise price*”); (b) prazo de carência – regras ou condições para o exercício das opções (“*vesting*”) e; (c) termo de opção – prazo máximo para o exercício da opção de compra da ação (“*expiration date*”): O preço de exercício é o preço de mercado da ação na data da concessão da opção, sendo comum estabelecer-se um desconto ou um prêmio sobre o valor de mercado.

Ao fornecer o benefício ao trabalhador, inclusive com a conseqüente possibilidade de venda imediata, como enfatizado pelo auditor (donde se extrai dos contratos), ofertou a recorrente ao trabalhador um ganho indireto, cuja definição da base de cálculo deu-se sobre o ganho auferido pelo beneficiário, seja ele advindo do embolso financeiro ou do ganho a forma de utilidade.

Assim, o momento da ocorrência do fato gerador, foi com a concretização da opção, auferindo um ganho indireto (o direito de compra). Até poderemos nos deparar com situações em que o empregado nunca realizasse essa venda. Ou seja, não é a possibilidade de venda das ações e o ganho dela resultante que determina o momento da ocorrência, mas o exercício das ações.

#### DA MULTA ISOLADA

A recorrente sustenta que a multa isolada de 75% prevista no art. 9º da Lei 10.426/02, que é a fundamentação do auto de infração sob análise não pode ser aplicada, visto tal dispositivo ter sido expressamente revogado após as alterações promovidas pela lei nº11.488/2007. Alega a impossibilidade de se aplicar somente a multa, uma vez que o dispositivo prevê que deve ser aplicada juntamente com o imposto.

Vejamos o que diz os dispositivos mencionados:

*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)*

Já o art. 44 da Lei 9430/96 assim dispõe:

*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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

Assim, o artigo 9º da Lei 10.426/02 determina que a multa aplicada no caso ali especificado, que se amolda ao lançamento em discussão, seja aquela definida no inciso I da Lei 9.430/96. É certo que essa determinação legal se reporta somente ao percentual a ser aplicado de 75% ou 150%, conforme o caso, posto que a situação em que esses percentuais se ajustam está definida no próprio artigo 9º da Lei 10.426/02, qual seja: *a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento.*

A insurgência ocorre quanto a aplicação da multa isolada desacompanhada da obrigação principal não procede, conforme Parecer Normativo Cosit nº 1, de 24/09/2002, que após suma análise mais detida quanto às justificativas e as conclusões nele expressas conclui-se pela correta aplicação da multa.

Vejamos então a justificativa:

*Dúvidas têm sido suscitadas no âmbito da Secretaria da Receita Federal acerca da responsabilidade tributária, no caso de pagamento de rendimentos sujeitos ao imposto de renda na fonte. Com vistas a solucionar a questão, no presente parecer serão abordados os seguintes pontos: a caracterização da responsabilidade da fonte pagadora à luz da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN); o tratamento tributário nos casos de imposto de renda retido exclusivamente na fonte e de imposto retido na fonte por antecipação do devido na declaração da pessoa física ou, no caso de pessoa jurídica, do devido no encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual; quais as multas aplicáveis à fonte pagadora, na hipótese de não-retenção do imposto, e ao contribuinte pelo não-oferecimento do rendimento à tributação; a responsabilidade tributária no caso de não-retenção por força de decisão judicial; e imposto retido e não recolhido.*

No texto do Parecer Cosit nº 01/2002, é citada a Lei 10.426/02, também utilizada no lançamento ora em análise.

*Lei nº 10.426, de 2002 "*

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

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

*RIR/1999 "*

*Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):*

*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 - de 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 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):*

*I - juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;*

*II - isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*(...)."*

Já em seu item 16, o parecer esclarece que a responsabilidade pelo pagamento do imposto é sim do contribuinte, porém também define qual responsabilidade recairá sobre a fonte pagadora que deixou de efetuar a retenção e o recolhimento, conforme se observa abaixo:

*(...)*

***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;(grifei)***

*(...)*

Como se depreende acima, embora o imposto passe a ser exigido do contribuinte, há uma penalidade definida àquele que deixou de efetuar a retenção, qual seja, a multa e juros objeto do presente lançamento.

Há que se falar que, em nenhum momento a legislação vinculou a aplicação da multa ao lançamento da obrigação principal, até porque, este deverá recair sobre o contribuinte e não à fonte pagadora.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, acolher a preliminar erro na identificação do sujeito passivo e no mérito negar-lhe provimento.

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Freitas de Souza Costa

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite - Redator Designado

Com o devido respeito, divirjo do voto exarado pelo Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa, unicamente em relação ao provimento por nulidade da autuação por erro na identificação do sujeito passivo. Concentrarei-me, portanto, neste ponto.

As razões apresentadas pelo relator para a nulidade da autuação por motivo de erro na identificação do sujeito passivo, foram as seguintes:

### *"DAS NULIDADES*

#### *Erro na identificação do Sujeito Passivo*

*A recorrente afirma ter ocorrido erro na identificação do sujeito passivo uma vez que a própria fiscalização afirma que os beneficiários do plano não seriam seus empregados, nem diretores estatutários e nem prestadores de serviços.*

*Entendo como correto o entendimento da recorrente.*

*Uma vez que os participantes do plano em questão não são empregados, nem diretores estatutários e nem prestadores de serviços não há o necessário vínculo destes com a recorrente capaz de ensejar o pagamento tido pela fiscalização como "rendimento do trabalho"*

*Tal fato foi inclusive reconhecido pela Autoridade Fiscal em seu relatório ao afirmar que: " Diante da inexistência de vínculo empregatício direto com a empresa fiscalizada, os beneficiários foram qualificados como contribuinte individuais."*

*Também não há nos autos a comprovação de que os beneficiários do plano tenham prestado qualquer tipo de serviços à recorrente para que pudesse considerá-los como contribuintes individuais para que pudesse ensejar à empresa o dever de efetuar a devida retenção do tributo.*

*Assim acolho a preliminar de erro de identificação do sujeito passivo considerando a nulidade da autuação."*

Com a devida vênia, tenho um entendimento diferente dos fatos

Ora, a recorrente afirma ter ocorrido erro na identificação do sujeito passivo uma vez que a própria fiscalização afirma que os beneficiários do plano não seriam seus empregados, nem diretores estatutários e nem prestadores de serviços.

Ocorre que, na qualidade de controladora, a recorrente é quem define os rumos administrativos e financeiros das empresas que estão sob seu controle. Dessa forma, os colaboradores, apontados como adquirentes de suas ações, estavam sob seu comando visto serem diretores das empresas por ela controlada, sendo assim a escolha de nomeação e destituição é sim da recorrente.

Ou seja, as ações objeto do plano são dela, os colaboradores prestam serviços indiretamente a ela, uma vez que o poder de nomeação, destituição, remuneração, bônus, entre outras ações devem ser obrigatoriamente aprovadas por ela, assim a alegação de que não há prestação de serviços a ela não procede.

Portanto, considero correta a identificação do sujeito passivo, o que se constitui elemento fundamental, intrínseco, do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. Neste caso, não há que se falar em nulidade formal do lançamento.

Assim, voto no sentido de conhecer do recurso, rejeitar as preliminares e no mérito negar-lhe provimento.

*(assinado digitalmente)*

Cleber Ferreira Nunes Leite