



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

<b>Processo nº</b>	10166.724856/2011-04
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2201-001.900 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	20 de novembro de 2012
<b>Matéria</b>	MULTA ISOLADA - IRRF
<b>Recorrente</b>	VIA ENGENHARIA S. A.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007, 2008, 2009

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.

A 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, consequentemente, da respectiva multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso. Fez sustentação oral o Dr. Albert Rabelo Limoeiro, OAB/DF 21.718.

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Presidente.

RODRIGO SANTOS MASSET LACOMBE - Relator.

EDITADO EM: 16/07/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARIA HELENA COTTA CARDozo (Presidente), RODRIGO SANTOS MASSET LACOMBE, EWAN TELES AGUIAR (Suplente convocado), EDUARDO TADEU FARAH, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA e GUSTAVO LIAN HADDAD. Ausente, justificadamente, a Conselheira RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão 03-46.905 - 2<sup>a</sup> Turma da DRJ/BSB, que julgou procedente o Auto de Infração de Multa Isolada do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, atinente aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, cujo crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de **R\$2.154.417,29**.

No decorrer de ação fiscal aberta para verificar o cumprimento das obrigações relativas às contribuições sociais da fiscalizada e dos segurados contribuintes individuais, constatou a Fiscalização que a empresa não promoveu a retenção na fonte e nem recolheu o imposto sobre a renda da pessoa física referentes às remunerações pagas, devidas ou creditadas a título de comissão de venda aos profissionais corretores de imóveis pelos correspondentes serviços prestados.

Nesse contexto, foi incluído no procedimento fiscal a verificação do cumprimento das obrigações relativas à retenção na fonte do imposto sobre a renda de pessoas físicas, para o período compreendido de janeiro de 2006 a dezembro de 2008.

Segundo narrou a DRJ, na apuração do montante devido a título de multa isolada, constatou a Fiscalização a ocorrência de duas situações.

Primeiro, quando foi possível identificar, um a um, o CPF dos corretores de imóveis que receberam as comissões de venda. Assim, sobre os valores recebidos apurou-se o imposto de renda devido, mediante aplicação das alíquotas de 15% ou 27,5%. Tomando como base o montante do imposto apurado, foi aplicado o percentual de 75%, encontrando-se o *quantum* da multa isolada devida, como se pode observar na Planilha 01 de fls. 295/311.

Segundo, no caso em que não foi possível identificar os beneficiários das comissões, os rendimentos apurados foram reajustados para, em seguida, ser aplicada a alíquota de 35%. Sobre o montante de imposto calculado foi aplicado o percentual de 75% para apurar a multa isolada, conforme Planilha 02 de fls. 312/313.

A multa isolada apurada foi qualificada, com fulcro no art. 9º, *caput* e parágrafo único da Lei nº 10.426, de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, tendo em vista que restou caracterizado o crime de sonegação, previsto no art. 71 da Lei nº 4.502 de 1964, resultando nos valores lançados de ofício pela autoridade fiscal demonstrados na Planilha 03 de fls. 314/315.

Cientificada dos lançamentos, em **13/09/2011** (Ciência do Contribuinte/Responsável no Auto de Infração à fl. 003), a interessada apresentou a impugnação de fls. 394/449, em **13/10/2011**, cujas razões encontram-se sintetizadas a seguir.

**Preliminares. Da Nulidade Do Ato Por Vício Formal E Da Falta De Publicidade Na Emissão E Prorrogação do Mandado De Procedimento Fiscal – MPF.** Não houve ciência da impugnante sobre a prorrogação do MPF. O único MPF conhecido até a presente data é o emitido em 08 de julho de 2010 e vencido em 05 de novembro de 2010, quando expirou sua validade de 120 dias, nos termos do inciso I, art. 12 da Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999.

**Da Preliminar De Nulidade Do Lançamento Por Cerceamento Ao Direito De Defesa. Do Luzidio Afastamento Do Contraditório.** Ocorre que no auto de infração o devido processo legal com o pleno exercício da defesa não foi obedecido, como se pode observar no item 5 do Relatório Fiscal, no qual resta consignado que *a presente auditoria é consequênciada dos resultados da fiscalização anterior, a documentação e os esclarecimentos apresentados pela empresa assim os levantamentos realizados pela auditoria fiscal vinculados à aquele MPF servirão de subsídio para o cumprimento deste novo procedimento fiscal.*

Ou seja, o próprio auto de infração registra que a documentação que daria embasamento ao lançamento não consta do presente processo, já que faz parte de outro processo anteriormente instaurado, e mais, nenhum documento dos referidos autos é apresentado no presente caso.

O relatório fiscal é genérico, não citando em quais documentos encontra-se embasado o lançamento de ofício, e tampouco foram trazidos aos autos a documentação informada. O auto de infração apenas menciona a existência dos documentos necessários à instrução processual. Contudo, a falta dos documentos no presente processo **impede a ciência e a consequente contestação objetiva por parte da Impugnante de todos os fatos imputados, bem como das provas que lhe os subsidiam.**

**Da Nulidade Da Autuação Com Base Em Prova Emprestada.** O lançamento ora impugnado encontra-se integralmente fundamentado em informações obtidas em procedimento administrativo diverso do instaurado no âmbito de autoridade fiscalizadora para o presente caso. Assim, resta caracterizada a completa irregularidade do procedimento adotado pela autoridade fiscal, uma vez que o procedimento administrativo anteriormente instaurado é totalmente diverso do presente ora analisado.

No presente caso, não somente o Sr. Agente Fiscal baseou o lançamento tributário com base em alegações e provas de outros processos administrativos (*Processos n.ºs 10166.723118/2010-51, 10166.723121/2010-74, 10166.723123/2010-63, 10166.723119/2010-03, 10166.723122/2010-19, 10166.723117/2010-14 e 10166.723124/2010-16*), como o fez tomando em consideração processos administrativos em curso, isto é, **não concluídos, pendentes de apreciação em primeira instância administrativa.**

**Da Preliminar De Decadência Dos Fatos Geradores De Janeiro A Agosto Do Ano De 2006.** Tendo em vista que a ciência do auto de infração deu-se em 13/09/2011, restam decaídas as pretensões fiscais anteriores a setembro de 2006, de acordo com a regra do art. 150, § 4º do CTN.

É de se destacar que no caso em questão houve recolhimento pela Impugnante de imposto sobre a renda de pessoa física de pessoas com a qual mantém vínculo e efetua pagamento (DOC. ANEXO), o que não é o caso dos corretores de imóveis, cujos pagamentos foram presumidamente realizados pela Impugnante, no equivocado entendimento da Autoridade Fiscal, sem qualquer prova do efetivo pagamento pela Impugnante; ao contrário,

sempre com as afirmações de que os pagamentos das comissões foram feitos diretamente pelo adquirente do imóvel. No caso em tela, no qual se tem o pagamento do tributo, incide por regra, o disposto no art. 150, §4º, do CTN, conforme entendimento jurisprudencial já consolidado perante o C. Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1172391/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, 1ª Turma, julgado em 04/08/2011, DJe 10/08/2011).

**Da Violação Ao Princípio Da Verdade Material.** A fiscalização analisou a questão unicamente em dados que não correspondem à verdade dos acontecimentos e sim em mera presunção, o que, por si só, não têm o condão de gerar o crédito tributário consubstanciado contra a Impugnante.

Foi lavrado o auto de infração com base em presunções, supostos esclarecimentos de compradores de imóveis diligenciados por amostragem pela auditoria fiscal, desconsiderando todos os documentos, fatos e provas alegados e comprovados quando das apresentações de repostas pelos Termos de Intimação. Ocorre que, em razão do princípio da verdade material, corolário da legalidade, não pode o Fisco deixar de proceder à análise dos fatos jurídicos tributários e de todos os documentos já juntados no procedimento de fiscalização sem considerar todos os dados que lhe são disponíveis, sob pena de constituir um lançamento tributário incerto e ilíquido.

**Da Presunção Em Matéria De Prova.** Por se tratar de atos administrativos vinculados (art. 142 CTN), o agente administrativo está obrigado a agir de acordo com o que determina a legislação tributária, não podendo sopesar sobre a sua conveniência e oportunidade, características típicas dos atos administrativos discricionários.

No caso em tela, a Auditoria Fiscal presumiu que todas as vendas foram efetuadas por corretores que estavam supostamente vinculados ao quadro de empregados da Impugnante, o que não é verdade.

Não há possibilidade de exigência legal das retenções do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, baseado na mera presunção de que o pagamento é feito pela Impugnante, sendo que a Fiscalização acusa ser "*uma manobra arquitetada*" que a empresa supostamente se utiliza, transferindo a responsabilidade do pagamento de comissão ao adquirente. Presunção não é prova.

Para que haja a lavratura do auto de infração, a autoridade fiscal deve ter a certeza, por meio das provas admitidas em direito, que o contribuinte tenha cometido alguma infração à legislação tributária e mais, deve ainda se vincular ao princípio da motivação, na medida em que sua desobediência torna nula a integralidade do ato administrativo, a qual terá efeitos *ex tunc*.

Com base na melhor doutrina, conclui-se que o princípio da segurança jurídica somente permite que o agente fiscal constitua crédito tributário se tiver real certeza de determinados fatos que, em tese, tipificam ilícitos tributários, mediante a rigorosa observação dos procedimentos formais e previstos em lei, para provar que tais fatos evidentemente ocorreram.

jurisprudência firmada pelo CARF (Ac. 1º CC 104-7.464/90, Ac. 1º CC 101-81.423/91, Ac. 101-92.289).

**Da Illegitimidade Passiva Da Impugnante.** O caso em tela versa sobre a exigência de contribuições previdenciárias sobre supostos pagamento de comissão feitos a

corretores de imóvel que operam no mercado imobiliário e que não têm nenhuma relação jurídica com a impugnante.

A Impugnante apresentou planilha contendo todas as informações dos adquirentes, contudo, a Fiscalização optou pelo trabalho mais fácil em autuar a ora Requerente, desconsiderando que os pagamentos foram feitos pelas pessoas físicas que efetivamente adquiriram os imóveis alienados.

Ante o exposto, a recorrente não teria legitimidade para compor o pólo passivo dos autos de infração que originaram o presente processo administrativo e em atendimento ao princípio da verdade material, deve ser decretada nulidade da autuação fiscal.

O CARF já se pronunciou sobre o tema, ao entender que a realização de *venda do imóvel, comprovada pelos documentos apresentados, e pelas próprias afirmações da SRP, afastam do notificado a sua responsabilidade pelo crédito previdenciário decorrente da sua regularização*, nos termos do Acórdão n.º 206-00215.

Por todo o exposto, não resta dúvida quanto à ilegitimidade da Impugnante para figurar no pólo passivo do auto de infração ora combatido.

**Mérito. Do Critério De Aferição Utilizado Pela Fiscalização.** Observa-se nos autos que inexistem comprovantes de pagamentos da Impugnante aos corretores de imóveis a título de comissão de venda. Sendo assim, o único critério adotado pela Fiscalização para se chegar a supostos valores pagos foi por meio de *aferição indireta*, o que é inadmissível no presente caso, cuja autuação fiscal ampara-se em presunções que não encontram respaldo legal.

Verifica-se, claramente, ausência de fundamento legal para a caracterização do método de Aferição Indireta, ainda mais sobre supostos pagamentos que comprovadamente não existiram, sendo, portanto causa de NULIDADE quando da lavratura do auto de infração ora discutido. A possibilidade de utilização da aferição indireta somente se aplica nos casos previdenciários, nos termos dos §§ 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, inexistindo qualquer interpretação extensiva da referida forma de tributação aos impostos, em especial, por observância ao Princípio Constitucional da Tipicidade Cerrada (*Princípio da Legalidade Tributária*), inserido no art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

**Da Inexistência De Hipótese De Incidência Tributária Referente Ao Imposto De Renda Retido Na Fonte.** Conforme se depreende da simples leitura dos arts. 628 e 674 do RIR/99, a hipótese de incidência do imposto na fonte somente se aperfeiçoa com o pagamento do rendimento efetuado por pessoa jurídica à pessoa física. Assim, somente haverá a retenção do imposto na fonte, unicamente se apresentados no caso em questão dois requisitos essenciais a saber: (i) pagamento seja efetuado por pessoa jurídica, no caso, a Impugnante; e (ii) o pagamento seja feito diretamente pela pessoa jurídica à pessoa física, no caso, os corretores de imóveis.

Ocorre, que no caso em questão, conforme já exposto e comprovado exaustivamente pela Impugnante no decorrer da fiscalização, inexiste qualquer prova de pagamento efetuado pela Impugnante aos corretores de imóveis, uma vez que os pagamentos das comissões são feitos diretamente pelos adquirentes das unidades imobiliárias.

Como forma de dar suporte aos fatos presumidamente imputados pela Fiscalização à Impugnante, esta alega ainda que "*a comissão do corretor corresponde a um percentual determinado pela empresa e aceito pelo corretor*", o que é um completo absurdo, uma vez que o percentual é fixado pelo Conselho Regional de Corretores de Imóveis, conforme se apura do próprio site (<http://www.crecidf.org.br>), no qual consta a Tabela Referencial de Comissões e Serviços Imobiliários a ser obedecida pelos corretores de imóveis, que no caso de imóveis urbanos é de 6% a 8% do valor do imóvel. Ademais, há de se registrar que dentro de uma atividade extremamente competitiva, os corretores de imóveis não estão engessados ao percentual fixado pelo CRECI; eles possuem independência para negociar suas comissões de vendas como atrativo para conquista de clientes, e é o que fazem sem qualquer ingerência da impugnante.

Os corretores de imóveis não prestam serviços às empresas construtoras e empreendedoras na área de construção civil, estas, consequentemente, não estão obrigadas à retenção do IRPF, uma vez que o pagamento é realizado diretamente pelo próprio corretor de imóveis por meio de carnê-leão.

Nesse sentido, inexiste, portanto, qualquer infração à legislação tributária por parte da Impugnante, que simplesmente não tem qualquer responsabilidade legal para retenção de imposto referente a pagamentos feitos por terceiros (em regra pessoa física) aos corretores de imóveis.

Assim, considerando que não existe qualquer prova de pagamento feito pela Impugnante (pessoa jurídica) aos corretores de imóveis (pessoas físicas), inexiste qualquer obrigação legal que a impute na retenção do imposto de renda, razão pela qual deve, no mérito, ser julgado totalmente improcedente o lançamento fiscal.

**Da Acusação Infundada Por Parte da Administração Tributária De Pagamento A Beneficiário Não Identificado.** Ainda que se admitisse a existência de pagamento feito pela Impugnante aos corretores de imóveis a título de comissão, o que é um absurdo pelo fato de não condizer com a realidade, a imputação de que o pagamento seria feito a beneficiário não identificado não deveria prevalecer.

Caso fosse possível admitir a linha de raciocínio adotada pelo auto de infração de que existiria pagamento efetuado pela impugnante, para que fosse possível a incidência tributária, na forma do art. 674 do RIR/99, seria necessário ocorrer dois fatos simultâneos: *(i)* a existência de pagamento; e *(ii)* a existência de beneficiário não identificado, **fatos esses que não foram demonstrados no auto de infração.**

Em primeiro lugar é preciso deixar claro novamente que os supostos pagamentos de comissões não ocorrem por parte da impugnante. Em segundo lugar, caso fosse possível admitir a existência de pagamentos de comissões, tal situação jamais se enquadraria na hipótese de beneficiário não identificado, uma vez que a falta de apenas a informação de CPF do beneficiário do pagamento não o torna não identificado.

No caso em tela, o Auto de Infração traz os nomes dos beneficiários dos supostos pagamentos de comissões feitos pela Impugnante, bem como os respectivos registros no CRECI/DF, IDENTIFICANDO, portanto, os beneficiários dos pagamentos se os mesmos tivessem ocorrido pela Impugnante.

Na mesma linha de raciocínio, absolutamente impossível pretender incidir a regra do art. 674 do RIR para os casos de vendas de imóveis praticadas diretamente pela

empresa. Não há como presumir pagamento de comissões de vendas à administração da empresa e que esses pagamentos teriam sido efetuados a beneficiários não identificados.

**Do Descabimento Da Taxa Selic.** Considerando-se a natureza remuneratória da taxa SELIC, a constitucionalidade de sua aplicação e a sua ilegalidade, não há que se admitir a utilização da mesma com a natureza de juros de mora.

**Da Inaplicabilidade da Multa Agravada. Da Ausência de Critério para sua Aplicação.** O Auditor Fiscal, além de utilizar critérios desconhecidos para aplicação da multa agravada, o fez apenas para o mês de dezembro de 2008, pelo que tal entendimento não merece guarida.

Deve haver **evidente intuito de fraude** por parte do contribuinte para a **aplicação de multa agravada, conforme dispõe** o art. 44 da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei n.º 11.488/2007).

Analizando-se conjuntamente os artigos 44 da referida lei e os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, percebe-se que a multa agravada deve ser aplicada ao contribuinte que apresentar o evidente intuito de: (a) sonegar; (b) cometer fraude; ou (c) praticar conluio.

Por sua vez, cabe à autoridade administrativa verificar e comprovar a real e incontestável ocorrência de quaisquer das condutas de sonegação, fraude ou conluio. Cabe lembrar que o direito tributário e o direito penal são regidos pelo **princípio da tipicidade fechada**, razão pela qual só poderá ser aplicada a multa agravada caso haja uma exata e milimétrica subsunção do fato à norma.

É obrigação do agente fiscal comprovar durante a elaboração do ato administrativo de lançamento e aplicação de multa agravada a ocorrência dos seus requisitos ensejadores, pois é seu o ônus, que por hipótese alguma pode deixar de ser obedecido, sob pena de nulidade do lançamento de ofício, conforme já foi afirmado nesse recurso, não havendo, portanto, a mera necessidade afirmar que houve um intuito evidente de fraude, mas sim provar a existência da intenção, da comprovação do dolo. O Conselho já se manifestou sobre o tema, nos Ac. 104-21551, 103-21204, 104-19303, 1031961 e 201-77408.

Não pode o dolo ser presumido, mas sim, ser provado com fundamentos e matérias contundentes, conforme ratificam as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (Ac. 104-20071) e do STJ (REsp nº 743.839, Rel. Min. Luiz Fux).

Assim, percebe-se que não há como haver aplicação de multa agravada quando houver ausência de certeza sobre o intuito de fraude, que, obrigatoriamente, precisa ser evidente e cabalmente comprovada.

**Da Ilegalidade Da Cobrança De Juros Sobre A Multa.** Os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal. O artigo 13 da Lei 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos. Não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. É o que se verifica com clareza pela leitura da definição de "tributo", contida no artigo 3º do CTN.

A multa fiscal, de forma diversa, decorre de infração cometida pelo contribuinte. Tal característica distingue os tributos das multas. De fato, a instituição de uma multa tem como objetivo sancionar esse comportamento repudiado pelo ordenamento jurídico.

Os fatos que ensejam o pagamento dos tributos, por outro lado, são fatos lícitos: aferir renda, prestar serviços, ser proprietário de veículos automotores, utilizar efetiva ou potencialmente um serviço público específico e divisível, etc.

Ademais, o parágrafo primeiro do artigo 113 do CTN, ao diferenciar "tributo" de "penalidade pecuniária", ratifica o que ora se demonstra, deixando claro que as duas figuras não se confundem.

Submete-se a Fiscalização ao princípio da legalidade, que foi afrontado a partir do momento em que foram aplicados os juros moratórios sobre a multa de ofício.

O CARF já se manifestou sobre o tema, como se pode observar no Ac. 201-78.718.

Nem se alegue, ainda, que a cobrança dos juros sobre a multa, no presente caso, estaria amparada pelo artigo 43 da Lei nº 9.430/96, já que referido dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente, o que não é a hipótese dos autos.

Ante o exposto, a Recorrente aguarda que se determine expressamente o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa Selic, sobre a multa de ofício lançada.

Enfim, protesta pela juntada de documentos, perícia e/ou quaisquer outros elementos e/ou providências que se fizerem necessárias ao deslinde da questão.

É o relatório do necessário.

## Voto

Conselheiro Rodrigo Santos Masset Lacombe

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.  
Dele conheço.

A presente lide versa sobre a exigência de multa de que trata o artigo 44 da Lei nº 9430/96 e de juros, isoladamente em razão da não retenção do Imposto de Renda da Pessoa Física pela fonte pagadora, nos termos co artigo 9º Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002.

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*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*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 22/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/07/2013 por RODRIGO SANTOS MASSET LACOMBE, Assinado digitalmente em 1  
7/07/2013 por RODRIGO SANTOS MASSET LACOMBE, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por MARIA HELENA CO  
TTA CARDOZO

Impresso em 29/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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.*

Conforme relatado os fatos geradores ocorreram entre 31 de janeiro de 2006 e 31 de dezembro de 2008.

Contudo, penso que antes de se verificar a incidência do tributo nas operações realizadas pela Recorrente, devemos verificar se ao caso concreto seria aplicável multa isolada. Isso porque este sodalício vem afastando a aplicação de multa isolada em casos semelhantes.

Nesse sentido é o acórdão da CSRF:

**Recurso nº 155.153 Especial do Procurador**

**Acórdão nº 9202001.886 – 2ª Turma**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTEIRRF**

**Ano calendário:**

*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.*

*A 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, consequentemente, da respectiva multa.*

Válida é a transcrição da parte do voto do Ilustre Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator do caso supra citado quando Julgado na extinta 4<sup>a</sup> Câmara do 1º CC, que conclui pela extinção da multa isolada para o presente caso.

*É que legislação superveniente deixou de definir como hipótese de aplicação da multa isolada a falta de retenção e/ou recolhimento do imposto pela fonte pagadora.*

*Inicialmente, foi a Medida Provisória n° 303, de 29/06/2006, que perdeu eficácia, e, pouco tempo depois, foi a Medida Provisória n°351, de 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei n° 11.488, de 15 de junho de 2007 e que reproduz o mesmo dispositivo da Medida Provisória n° 303. Essas normas alteraram o art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996. Eis a nova redação introduzida pelo art. 14 da referida Medida Provisória e da Lei n° 11.488, de 2007:*

Art. 14. O art. 44 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e 111.

"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; - 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;

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.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta " (NR)

*Registre-se que a multa isolada pela falta de recolhimento ou recolhimento fora do prazo, sem a multa de mora, de rendimentos retidos na fonte foi introduzida pela Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, posteriormente convertida na Lei nº 10.426, de 2002. Eis o teor do art. 9º dessa Lei: Art. 9º. Sujeita-se às multas de que tratam os inciso I e lido art. 44 da Lei nº 9.430, 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.*

*Pois bem, esse dispositivo também foi alterado pela Medida Provisória nº 321, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, que passou a ter a seguinte redação:*

*Lei nº 11.488, de 2007:*

Art. 16. O art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 9º. Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, 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"

*Ora, como se vê, na sua nova redação, o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002 prevê apenas a aplicação da multa a que se refere o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada juntamente com o imposto. Portanto, não prevê a hipótese de incidência da multa isolada de que trata o inciso II, isolada e no percentual de 50%.*

*Não é sem razão, aliás, que o novo texto excluiu a hipótese de incidência da multa no caso de recolhimento do imposto com atraso sem a multa de mora.*

*Não resta dúvida, portanto, de que não há possibilidade de incidência da multa de que trata o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no caso de falta de pagamento ou recolhimento do IRRF ou de pagamento com atraso sem a multa de mora. Restaria examinar se é devida a exigência da multa do inciso I, isoladamente.*

*Ora, como observou a própria autoridade lançadora neste caso, com base no Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24/09/2002, após o prazo de entrega da declaração rendimentos pelo beneficiário dos rendimentos, não mais é exigível o imposto incidente sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, que deixou de ser retido. Ora, se não é devida a exigência do imposto que deixou de ser retido. Resta, então para ser respondida a seguinte questão: se não é mais exigível o imposto à fonte pagadora, é possível a aplicação da multa de ofício isoladamente?*

*A resposta é negativa. Primeiramente, porque, claramente, o referido inciso trata de multa exigida juntamente com o imposto, portanto, no caso de falta de retenção e recolhimento do imposto, porém, no caso de falta de recolhimento apenas quando o imposto for exigível da fonte pagadora.*

*Ainda que se admitisse a possibilidade de se interpretar as normas pertinentes no sentido da possibilidade de tal incidência, essa interpretação não estaria autorizada pelo princípio da tipicidade cerrada que informa a legislação, que trata de penalidades com reforço no artigo 112 do*

*CTN que recomenda a interpretação mais favorável ao acusado.*

*Penso, portanto, em conclusão, que não há previsão legal para incidência da multa isolada pela falta de retenção do imposto de renda retido na fonte exigível sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual.*

*Como se trata de processo ainda não definitivamente julgado, é o caso de se aplicar a retroatividade benigna a que se refere o art. 106, II "a", do CTN, verbis:*

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II

(.)

— tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

*É de se afastar, portanto, essa parte do lançamento.*

Como é possível verificar, com o advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, os fatos geradores ocorridos entre 31 de janeiro de 2006 e 31 de maio de 2007, foram atingidos pela retroatividade benigna ao passo que os fatos geradores seguintes deixaram ser tipificados.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso para afastar a exigibilidade da multa aplicada.

É como voto

Rodrigo Santos Masset Lacombe - Relator