



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.724856/2011-04
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.755 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 05 de fevereiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VIA ENGENHARIA S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 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, mantida pela Lei nº 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, com retorno dos autos ao colegiado de origem para exame das demais questões não analisadas. Votou pelas conclusões a conselheira Lívia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Relatório

Trata-se de apreciar recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL em face do acórdão de recurso voluntário n.º **2201-001.900**, de 20/11/2012, e do acórdão de embargos inominados n.º **2201-002.258**, de 15/10/2013, os quais registraram as seguintes ementas:

Acórdão n.º 2201-001.900

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2007, 2008, 2009

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

A multa isolada prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 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 nº 11.488/2007. Aplicação do artigo 106, inciso II, “c”, do CTN.

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

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

Acórdão n.º 2201-002.258

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2007, 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. DEVEM SER ACOLHIDOS OS EMBARGOS QUANDO EXISTENTE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE.

In casu, devem ser acolhidos os embargos de declaração para explicitar os termos da decisão embargada e sua aplicação, tendo em vista a existência de omissão, sem alteração no resultado do julgamento.

Cientificada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs recurso especial à 1ª Turma da CSRF, em que alega divergência jurisprudencial em relação à seguinte matéria: exigência de multa isolada pela não-retenção do Imposto de Renda na Fonte - IRRF.

Indica como único paradigma o acórdão n.º 2102-00.465, que trouxe a seguinte ementa:

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 OFÍCIO 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. Hígida a qualificação da multa de ofício, já que se demonstrou à saciedade 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).

Em síntese, a recorrente sustenta que:

- 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, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007;

- dada a obrigatoriedade e a estrita vinculação do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, é irrelevante que a beneficiária do pagamento tenha ou não oferecido os rendimentos à tributação;

- a matéria foi objeto do Parecer Normativo nº 01/2002, da Receita Federal;

- não cabe ao julgador, sem previsão legal, relevar penalidades ou conceder qualquer redução nas multas de ofício lançadas;

- a penalidade lançada contra a contribuinte no caso em comento ainda subsiste na legislação tributária;

- a aplicação da multa isolada à fonte pagadora que não retém tributo na fonte passou a ter previsão legal a partir da Medida Provisória nº 16/2001, convertida na Lei 10.426/2002 (art. 9º); posteriormente, a MP nº 351/2007 (convertida na Lei 11.488/2007) alterou o art. 44 da Lei 9.430/96 e o art. 9º da Lei 10.426/2002, mas permaneceu incólume a exigência da multa de ofício (de 75% ou 150%) quando a fonte pagadora obrigada a reter o tributo não efetua a respectiva retenção ou recolhimento.

Requer, ao final, o conhecimento e o provimento do recurso para reforma da decisão recorrida, mantendo-se o lançamento na sua integralidade.

O Presidente da Câmara competente para análise da admissibilidade recursal deu seguimento ao recurso, nos termos do despacho de admissibilidade.

A parte recorrida foi cientificada do recurso especial interposto e do despacho que o admitiu e apresentou contrarrazões em que alega, em síntese:

- o presente processo, relativo a multa isolada, é decorrente e dependente do processo 10166.720923/2011-11, o qual tem por objeto a dita “obrigação principal”; segundo a contribuinte, o processo principal trata de auto de infração de Contribuições Previdenciárias incidentes sobre comissões de corretagem;

- a dita “obrigação principal”, objeto do processo administrativo fiscal número 10166.720923/2011-11, foi cancelada no mérito, com trânsito em julgado no âmbito administrativo e arquivamento do processo desde 20/05/2014;

- cancelada a obrigação principal objeto do processo 10166.720923/2011-11, por decisão administrativa definitiva, deve-se dar o mesmo destino à multa isolada que lhe é vinculada, objeto do presente processo;

- com o advento da Lei nº 11.488/2007, os fatos geradores ocorridos entre 31/01/2006 e 31/05/2007 foram atingidos pela retroatividade benigna (art. 106, inciso II alínea "a" do CTN), ao passo que os fatos geradores seguintes deixaram ser tipificados;

- por favoráveis à contribuinte, o acórdão de recurso voluntário e o acórdão de embargos (que o complementou) não apreciaram as preliminares da defesa, o que resulta em prejuízo ao sujeito passivo em caso de provimento ao recurso especial da Fazenda;

- os acórdãos 2201-001.900 e 2201-002.258 se omitiram sobre questões de mérito levantadas pela defesa – critério de aferição da fiscalização, não-incidência do Imposto de Renda na Fonte e inaplicabilidade da multa agravada;

- inocorrência dos fatos geradores, uma vez que não há prova de pagamento pela contribuinte aos corretores de imóveis.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora.

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

Importa destacar que a competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF (à qual se vincula a 1ª Turma da CSRF) foi definida nos termos da Portaria CARF nº 146, de 12 de dezembro de 2018, que assim dispôs:

A PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS,
no uso da atribuição que lhe confere o artigo 5º, do Anexo II, do Regimento Interno do

CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e visando à adequação do acervo e à celeridade de sua tramitação, resolve:

Art. 1º Estender temporariamente à 1ª (primeira) Seção de **Julgamento a especialização estabelecida no artigo 3º, inciso II, do Anexo II, do RICARF, e respectivas penalidades pelo descumprimento de obrigação acessória**, quando o requerente do direito creditório ou o sujeito passivo do lançamento for pessoa jurídica, inclusive quando o litígio envolver esse tributo e outras matérias que se incluam na competência das demais Seções.

§ 1º A competência atribuída à 1ª (primeira) Seção de Julgamento e à 1ª (primeira) Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais para processar e julgar os recursos de sua alçada, que versem sobre a aplicação da legislação do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) especificada no caput, aplica-se, exclusivamente, aos processos ainda não sorteados na instância.

§ 2º No caso de retorno de diligência e embargos, o processo permanecerá na Seção de origem para julgamento.

§ 3º O exame de admissibilidade dos recursos especiais pendentes ao tempo da publicação desta Portaria, relativamente aos processos que versem sobre a matéria de que trata o caput, será realizado pelo Presidente da 1ª Seção ou seu substituto. (grifou-se)

O recurso especial da Fazenda Nacional (PGFN) visa rediscutir a exigência da multa isolada pela falta de retenção e recolhimento do IRRF pela fonte pagadora.

Como destacou o despacho de admissibilidade, a PGFN descreve a divergência nos seguintes termos:

Nota-se dos autos que a Colenda **1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção** do CARF considerou ser indevida a cobrança da fonte pagadora de multa isolada pela falta de retenção do imposto de renda, em razão da retroatividade benigna da MP nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007.

Diversamente decidiu a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção do CARF, a qual entendeu que a simples falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora enseja a aplicação de multa isolada, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426/2002.

(...)

Como se vê no paradigma, o entendimento firmado foi no sentido de que, para fins de aplicação da multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, basta a mera falta de retenção pela fonte pagadora, sem necessidade de qualquer outro requisito para a exigência da penalidade.

A propósito, no precedente citado na divergência jurisprudencial, os julgadores, diversamente do acórdão recorrido, **afastaram a tese de retroatividade benigna da MP 351/2007.**" (Destaques da Fazenda Nacional)

O recurso especial foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida que considerou demonstrada *a alegada divergência jurisprudencial, pois em ambos os casos foram analisadas as Leis nº 10.426, de 2002, e nº 11.488, de 2007, porém no acórdão recorrido afastou-se a aplicação da multa isolada, enquanto que no paradigma tal penalidade foi mantida.*

Sua admissibilidade não foi questionada pela parte contrária.

Presentes os pressupostos recursais, adota-se as razões do despacho de admissibilidade para conhecer do recurso especial interposto no presente caso.

Mérito

A controvérsia posta no presente processo é quanto à aplicabilidade da multa isolada pela não-retenção do imposto de renda na fonte (IRRF), sobre valores de comissões pagas pela contribuinte a corretores de imóveis.

Quanto ao mérito propriamente dito, a recorrente PGFN argumenta, em síntese, que a multa em questão não foi afetada pelas alterações promovidas pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei 11.488/2007), devendo ser exigida em função do caráter estritamente vinculado do lançamento tributário.

O contribuinte se opõe, em contrarrazões, afirmando que a MP nº 351/2007 extinguiu a referida penalidade, e acrescenta argumentos mais específicos, relacionados às particularidades deste processo, como extinção de obrigação principal referente às contribuições previdenciárias, inoccorrência de fatos geradores e não-apreciação de questões preliminares pela decisão recorrida.

Iniciando pela matéria de ordem legislativa, cabe referir que o tema suscitou diferentes posicionamentos, tanto no âmbito do CARF como da CSRF. Adota-se, no presente voto, o entendimento predominante na CSRF, no sentido de que a multa isolada pela não-retenção de imposto de renda na fonte (IRRF) permanece exigível após as alterações promovidas a partir da MP nº 351/2007.

Entende-se que a melhor interpretação dos dispositivos legais, e em especial de suas alterações, deve se basear na análise lógica e integrada do conjunto de artigos, incisos e parágrafos que disciplinam uma dada hipótese fática, em dado momento.

O dispositivo que disciplina a penalidade em questão é o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002. Em sua redação original (anterior à MP nº 351/2007), o dispositivo previa multa aplicável à pessoa jurídica que, na condição de fonte pagadora de rendimentos a terceiros, e responsável pela retenção de imposto na fonte sobre tais rendimentos, não efetuasse a devida retenção (ou não recolhesse o imposto retido, ou recolhesse em atraso sem multa de mora).

Segue a redação original do art. 9º da Lei nº 10.426/2002:

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.

O dispositivo previa que, nas hipóteses descritas, aplicavam-se as multas “*de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*”. E quais eram as multas tratadas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/96?

Veja-se a redação do art. 44 da Lei 9.430/96, anterior à MP nº 351/2007:

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.

Veja-se que as multas de que tratava o art. 44 eram aplicáveis à pessoa jurídica que deixasse de declarar ou de pagar corretamente o imposto a que era obrigada na condição de contribuinte.

Esta é uma distinção relevante – o art. 9º (Lei 10.426/2002) penalizava a pessoa jurídica na condição de responsável pela retenção de imposto devido por terceiros (beneficiários do rendimento), ao passo que o art. 44, incisos I e II (Lei 9.430/96) penalizava a pessoa jurídica na condição de contribuinte, por imposto incidente sobre seus próprios rendimentos. São penalidades inteiramente distintas: a primeira por descumprimento de obrigação acessória; a segunda, por descumprimento de obrigação principal.

Dada a inequívoca distinção entre as multas referidas em cada dispositivo, resta claro que quando o art. 9º remetia às multas “de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430” referia-se apenas *aos percentuais* estabelecidos naqueles incisos: respectivamente de 75% e 150%, este último no caso de dolo, fraude ou simulação.

Este, portanto, o contexto anterior à MP nº 351/2007.

A MP nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei 11.488/2007, deu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430/96; para, entre outras finalidades, extinguir a multa de ofício pelo pagamento de tributo em atraso sem multa de mora. Na ocasião, alterou-se *a posição* das

disposições, nos incisos e parágrafos – o percentual de 150%, que antes figurava no inciso II do caput, passou a figurar no 1º parágrafo.

Em decorrência, o art. 9º da Lei 10.426/2002 também foi ajustado, para se adequar à nova estrutura do art. 44 da Lei 9.430/96. A nova redação do art. 9º da Lei 10.426/2002 passou a prever multa isolada para o caso de não-retenção de imposto na fonte (ou não recolhimento do imposto retido, ou recolhimento fora do prazo) na forma do inciso I do *caput* do art. 44 da Lei 9.430/96 (75%), ou duplicada na forma do seu § 1º quando for o caso (150%).

As novas redações, posteriores à MP nº 351/2007, não alteraram a natureza das multas previstas nos dispositivos legais examinados:

(i) no art. 44 da Lei 9.430/96, multas devidas pela pessoa jurídica na condição de contribuinte, pelo descumprimento de obrigação principal, calculada sobre o tributo incidente sobre seus próprios rendimentos; e

(ii) no art. 9º da Lei 10.426/2002, multa devida na condição de responsável, pelo descumprimento de obrigação acessória, calculada sobre pagamentos efetuados a terceiros.

O único ponto comum entre as multas previstas em cada dispositivo são os percentuais, que o legislador da Lei 10.426/2002 elegeu tomar de empréstimo da Lei 9.430/96.

O entendimento aqui manifestado reflete aquele adotado mais recentemente pela 2ª Turma da CSRF, enquanto detinha a competência para julgamento da matéria (antes da publicação da Portaria CARF nº 146, de 2018).

Nesse sentido, merecem transcrição os seguintes trechos do voto vencedor lavrado pela i. relatora Conselheira Maria Helena Cotta Cardoso, Presidente da 2ª Seção do CARF, no acórdão nº **9202-007.147**, julgado na sessão de 29/08/2018, *verbis*:

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:

(...)

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:

(...)

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.”

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:

(...)

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 abrangida 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 devidos 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 patenteado 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. (...)

(...)

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. (grifou-se)

No mesmo sentido, como destacado pela recorrente, o Parecer Normativo Cosit nº 1, de 24/09/2002, reconhece a total distinção entre as multas previstas no art. 44 da Lei 9.430/1996 e aquela prevista no art. 9º da Lei 10.426/2002. *In verbis*:

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; exigindose do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

(...)

15. Verificada, antes do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, 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, a não-retenção ou recolhimento do imposto, ou recolhimento do imposto após o prazo sem o acréscimo devido, **fica a fonte pagadora, conforme o caso, sujeita ao pagamento do imposto, dos juros de mora e da multa de ofício estabelecida nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 957 do RIR/1999), conforme previsto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, verbis:**

(...)

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.** (grifou-se)

Observe-se que, embora o Parecer impropriamente se refira à multa aplicável à fonte pagadora como “multa de ofício”, não há dúvida de se trata da multa isolada prevista no art. 9º da Lei 10.426/2002, como se depreende do respectivo item 15, *in fine*.

Como visto, diante da completa desvinculação entre os dispositivos legais, não há que se falar em retroatividade benigna na hipótese, uma vez que as alterações legislativas preservaram a penalidade, e no mesmo percentual de 75%, aplicado na autuação. Tampouco deve prevalecer o entendimento no sentido de que a multa sempre deveria ser cobrada conjuntamente com o imposto devido e não poderia ser exigida após o prazo de entrega da declaração de ajuste pela pessoa física.

Tratando-se de multa isolada incidente sobre hipótese de descumprimento de obrigação acessória por parte do responsável tributário (falta de retenção na fonte), independe para sua caracterização se o imposto devido sobre os respectivos rendimentos são ou não tributados pelo contribuinte devedor, não tendo qualquer reflexo no presente caso o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 12.

Em razão do exposto, entende-se que permanece exigível a multa isolada prevista no art. 9º da Lei 10.426, de 2002, aplicada à fonte pagadora que não retenha o imposto de renda devido na fonte, mesmo após o advento da MP nº 351, de 2007. Da mesma forma, 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, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste.

Passa-se à análise dos demais argumentos opostos em contrarrazões.

Alega o contribuinte que o presente processo é decorrente e dependente do processo 10166.720923/2011-11, que teria por objeto o que o contribuinte denomina “obrigação principal” e que a dita obrigação principal teria sido julgada improcedente, em decisão transitada em julgado na esfera administrativa, o que acarretaria o cancelamento da multa exigida no presente processo.

Neste ponto não assiste razão ao contribuinte e por diversos motivos.

Primeiramente, não se vislumbra relação entre o presente processo e o de número 10166.720923/2011-11, sequer de conexão, e muito menos de dependência. Segundo informa o próprio contribuinte, o processo referido tem por objeto Contribuições Previdenciárias, ao passo que o presente processo trata de multa pela não-retenção de imposto de renda na fonte.

O fato de contribuições previdenciárias serem passíveis de retenção por fontes pagadoras não estabelece relação entre os dois processos; são exações inteiramente distintas, regidas por dispositivos legais próprios. Ademais, a multa objeto do presente processo não se vincula nem decorre de qualquer obrigação principal. Como visto, a multa prevista no art. 9º da Lei 10.426/2002 é de natureza isolada, e decorre do simples descumprimento de obrigação acessória – no caso, da não-retenção de imposto de renda na fonte.

A exigibilidade da multa isolada é a questão central da lide e o objeto da divergência jurisprudencial que justificou a reapreciação em sede de recurso especial. Entende-se, assim, que não há vinculação ou dependência entre o presente processo e o processo 10166.720923/2011-11, além de que a natureza da penalidade - multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória - não comporta a alegada vinculação a suposta “obrigação principal”.

Quanto à falta de exame das preliminares, contudo, assiste razão ao contribuinte.

O acórdão proferido em sede de embargos (acórdão nº 2201-002.258) bem esclareceu a situação jurídica definida no acórdão então embargado, como se denota do seguinte trecho:

Os presentes Embargos foram opostos objetivando sejam expressamente apreciadas todas as preliminares suscitadas pela contribuinte em sede de Impugnação apresentada em 13/10/2011 (fls. 394/449) e seja saneada a obscuridade em relação aos supostos pagamentos a beneficiários não identificados.

Divergi do I. Conselheiro relator quanto ao acolhimento integral dos embargos de declaração que foram por ele opostos, na parte relativa ao entendimento por ele manifestado no sentido de que houve omissão no acórdão embargado por não terem sido examinadas as preliminares invocadas pelo contribuinte em seu recurso voluntário.

Entendo que não houve omissão nesta parte. O acórdão embargado examinou o mérito diretamente e deu provimento integral ao recurso do contribuinte por entender que a multa por falta de retenção na fonte prevista no art. 9º da Lei n. 10.426, de 2002, aplicada isoladamente pela fiscalização no auto de infração, é ilegítima na medida em que na redação atual do dispositivo (vigente à época dos fatos objeto da autuação) ela somente se aplica às hipóteses em que o lançamento foi formalizado juntamente com o principal, na linha da jurisprudência deste Colegiado transcrita no acórdão embargado.

Tendo enfrentado o mérito e o reconhecido em favor do contribuinte, que havia arguido as preliminares, desnecessário o exame destas já que havia fundamento suficiente para decidir no mérito em favor de quem as invocou. Esta, inclusive, a ratio motivadora do art. 59, parágrafo 3º do PAF (Decreto n. 70.235, de 1972), segundo o qual “quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”.

Entendo, assim, que os embargos devem ser rejeitados no tocante à omissão pela ausência de exame das preliminares.

Diante disso, resta evidenciada a necessidade de retorno dos autos ao colegiado de origem para exame das demais questões apontadas no recurso voluntário e não analisadas quando do julgamento do recurso voluntário por restarem prejudicadas naquele momento.

Uma vez reformada aquela decisão, faz-se necessária a apreciação por aquele colegiado por faltar competência a esta CSRF para atuar fora dos limites da devolutividade recursal.

Conclusão

Em face do exposto, conheço e dou provimento parcial ao recurso especial da PGFN, determinando o retorno dos autos ao colegiado de origem para exame das demais questões não analisadas.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner