



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.723537/2019-16
ACÓRDÃO	1402-007.140 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA ENERGÉTICA DO RIO GRANDE DO NORTE COSERN
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre labrudi, Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor de Acórdão nº 02-96.186, proferido, em 30 de outubro de 2019, pela 3ª Turma da DRJ/BHE, que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão de piso complementando-o adiante:

“O auto de infração a folha 2 a 8 exige o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 18.350.844,18, assim discriminado:

	MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE
Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)	18.350.844,18

Descrição das infrações imputadas

Os autuantes atribuem à autuada a seguinte infração:

MULTA POR FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO DE RENDA – Multa devida em decorrência da falta de retenção do IRRF incidente sobre o pagamento/crédito dos juros sobre o capital próprio, conforme descrição dos fatos contida no título II.2 do Relatório de Auditoria Fiscal anexo. Fatos geradores ocorridos entre 30/05/2014 e 11/12/2017.

Enquadramento legal: art. 9º da Lei nº 10.426/02, com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488/07.

Relatório de auditoria fiscal

No relatório de auditoria fiscal a fls. 9 a 126, os autuantes apresentam a motivação do lançamento. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

DOS PROCEDIMENTOS GERAIS

- Trata-se de Sociedade Anônima Aberta, constituída em 28/10/1966, com sede à Rua Mermoz, 150, Município de Natal-RN, tendo por objeto social principal a distribuição de energia elétrica.
- A empresa apresentou Escrituração Contábil Fiscal – ECF do ano-calendário de 2014 apontando como base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social o lucro real, com apuração anual.

PAGAMENTO/CRÉDITO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - MULTA POR FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRRF

- 75. Nas análises efetuadas na contabilidade da empresa, constatamos que, nos anos-calendário de 2014, 2015, 2016 e 2017, a COSERN efetuou lançamentos de valores a título de despesas de distribuição de Juros sobre o Capital Próprio (JSCP), para os quais não identificamos a retenção e o recolhimento dos respectivos valores do imposto sobre a renda incidente na operação (IRRF).
- Em resposta ao Termo de Início de Fiscalização de 11/02/2019, a empresa apresentou demonstrativo analítico dos lançamentos de despesas (JSCP), Atas das Reuniões do Conselho de Administração e recolhimentos realizados.
- Constata-se que a COSERN vem realizando a prática da não retenção/recolhimento do imposto de renda incidente na fonte sobre a operação de pagamento de Juros sobre o Capital Próprio mediante o entendimento de que, após o encerramento do período de apuração, tendo os beneficiários dos valores incluído em seus resultados e, conseqüentemente, oferecido à tributação a receita obtida, cessa sua responsabilidade tributária.
- É de supor que ela vem realizando a prática da não retenção/recolhimento do IRRF mediante o entendimento de que estaria acobertada pelo Parecer Normativo CST nº 353/71. Entendendo a beneficiária dos JSCP (Neoenergia S.A.) que incluindo os valores na apuração da base de cálculo, não deve, portanto, sofrer a retenção do imposto na fonte (como contribuinte final do imposto devido, já oferecera à tributação os referidos juros).
- No dia seguinte à data de vencimento do IRF incidente na operação de pagamento dos juros, porém não retido, a COSERN efetua o pagamento de uma multa isolada (tabela abaixo), equivalente ao percentual de 0,33% (multa diária incidente sobre recolhimento de tributos federais em atraso). Na sequência, a empresa protocoliza processos com a referência “Denúncia Espontânea da Dívida”.
- Conforme exposto acima, com esse procedimento o contribuinte busca, de acordo com seu entendimento, se resguardar numa eventual ação fiscal. Pois bem, trata de espontaneidade o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), em seu artigo 138.
- De início, cabe registrar, para que o instituto da espontaneidade possa prosperar nos termos da norma citada, a denúncia deve vir acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo e dos juros de mora. O contribuinte apresenta pagamentos de multa moratória, sem o respectivo tributo.
- A falta de retenção do imposto de renda encontra-se disciplinada no art. 9º da Lei 10.426, de 24/04/2002, com redação dada pelo art. 16 da Lei 11.488, de 15/06/2007.

- Não resta dúvida que a multa deve ser aplicada isoladamente, posto que a sanção é dirigida à fonte pagadora, a qual não é a beneficiária dos rendimentos; sendo assim, e fora do ano-calendário, não há falar no lançamento da multa acompanhada do imposto, visto que este não é ônus da fonte pagadora, mas do beneficiário. O próprio parágrafo único do art. 9º da Lei 10.426/02 vai nesse sentido, quando especifica a base de cálculo da multa como sendo o tributo ou contribuição que deixou de ser retido ou recolhido.
- O art. 44 da Lei 9.430/96, per si, não diz respeito às multas incidentes sobre imposto cobrado por meio de responsabilidade tributária de fonte pagadora, mas sim em relação às sanções que recaem diretamente sobre o imposto exigido do sujeito passivo, enquanto contribuinte, o qual é o beneficiário dos rendimentos. Por seu turno, nenhuma das modalidades de multas isoladas tratadas no §1º do art. 44 se amoldam à multa pela falta de retenção na fonte. Destarte, a referência feita pelo art. 9º da Lei 10.426/02 aos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/96 está diretamente relacionada aos incisos I e II do caput, e não aos incisos I e II do § 1º.
- Se assim o fosse, estar-se-ia atribuindo à fonte pagadora a posição de sujeito passivo contribuinte do imposto, e não mero responsável (intermediário), responsabilidade esta conferida por lei.
- Logo, se os incisos I e II do caput do art. 44 da Lei 9.430/96 tratam de penalidades aplicáveis ao sujeito passivo na qualidade de contribuinte, e o art. 9º da Lei 10.426/02, por sua vez, trata especificamente de multa por descumprimento da obrigação de reter e recolher o imposto ou contribuição, a que se sujeita a fonte pagadora na condição de responsável, não tem dúvida de que a referência deste artigo àquele diz respeito tão-somente aos percentuais de 75% ou 150%.
- A Lei 10.426/02 resultou da conversão da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001. A Exposição de Motivos da MP encaminhada ao Congresso Nacional projeta mais um raio de luz sobre a penumbra desse tema, corroborando o nosso entendimento: “Os artigos 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.” • Trata-se, pois, de nova hipótese de incidência, está claro isso. Nesse sentido, a vinculação às hipóteses de incidências elencadas no § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96 cai por terra, pois estas têm sua existência no ordenamento jurídico há bastante tempo.
- A Lei 11.488/07 introduziu alterações no art. 44 da Lei 9.430/96, para, dentre outras mudanças, extinguir a multa de ofício incidente sobre o pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo, e sem a multa de mora. As alterações promovidas mantiveram a aplicação das multas de ofício vinculadas ao tributo, nos percentuais de 75% e 150%. A de 75% foi mantida no inciso I do caput, enquanto a de 150% passou a compor o inciso I do §1º. O inciso II do caput

passou a prever a multa isolada, no percentual de 50%, nos casos de falta de pagamento do carnê-leão por pessoa física e de falta de pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devido por estimativa pelas pessoas jurídicas. Foi extinta a multa isolada pelo pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo sem o acréscimo de multa de mora.

- Em decorrência dessas alterações sofridas pelo art. 44 da Lei 9.430/96, foram necessárias mudanças no art. 9º da Lei 10.426/02, já que este faz referência àquele, o que foi feito pela mesma Lei 11.488/07 (art. 16). No art. 9º havia previsão de aplicação de multa de ofício à fonte pagadora pelo recolhimento em atraso do Imposto de Renda Retido na Fonte, sem o acréscimo de multa moratória. Sendo assim, no mesmo sentido da exclusão efetuada no art. 44 da Lei 9.430/96, tornou-se necessária a exclusão dessa penalidade do art. 9º da Lei 10.426/02. Com a nova alteração proporcionada pelo art. 16 da Lei 11.488/07, o art. 9º retro passou a ter a nova redação.

- Para que não se argumente que a multa pela falta de retenção e recolhimento do tributo retido na fonte foi extinta com essas alterações, não faria sentido a Lei 11.488/07 adaptar sua redação à nova estrutura do art. 44 da Lei 9.430/96. Seria patético, por parte da administração tributária, quicá do legislador, estabelecer uma obrigação acessória (retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora) sem a correspondente sanção pelo seu descumprimento.

Acrescente-se, ainda, o fato de que o ato de reter imposto ou contribuição e não efetuar o recolhimento aos cofres públicos caracteriza o crime de apropriação indébita; vislumbra-se, diante desse caso, a possibilidade, esdrúxula, de se cometer um crime na esfera tributária para o qual não existiria previsão de sanção administrativa, mas, tão-somente, penal.

- Por fim, no presente caso, conforme já mencionado, o contribuinte, após o encerramento do período de apuração, efetua o recolhimento de multa isolada, sob o código 6380 (Multa – Lançamento de Ofício), no percentual de 0,33%, tendo por base de cálculo o valor dos juros sobre o capital próprio pagos ou creditados à Neoenergia.

- O recolhimento antecipado dessa multa isolada, segundo o entendimento do contribuinte, caracteriza a denúncia espontânea tipificada no art. 138 da Lei 5.176/66 (CTN). Logo, não restaria margem para lançamento de ofício da multa isolada, prevista no art. 9º da Lei 10.426/02, pela falta de retenção e recolhimento do imposto de renda incidente no pagamento dos Juros sobre o Capital Próprio.

- De início, essa multa é própria dos lançamentos de ofício. Mesmo não havendo previsão legal para o contribuinte efetuar, de forma espontânea, o recolhimento de uma multa de ofício, antes do lançamento, claro que ele não está impedido de fazê-lo. Se a fiscalização, na verificação do cumprimento das obrigações acessórias pelo sujeito passivo, se depara com o recolhimento integral da multa isolada (50% ou 75%), no caso da retenção e não recolhimento do imposto de renda,

obviamente, não há o que lançar. Não é o caso da COSERN. Como visto, ela utiliza o percentual da multa moratória (0,33% /dia).

- De acordo com o Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24/09/2002, no caso de pagamento à pessoa jurídica, após o encerramento do período de apuração, cessa a responsabilidade da fonte pagadora pelo recolhimento do imposto, cuja obrigação passa a ser do beneficiário dos rendimentos. No entanto, a falta de responsabilidade da fonte pagadora por ter descumprido sua obrigação, que era reter e recolher antecipadamente o imposto, não pode ficar impune, caso contrário, o instituto da responsabilidade torna-se letra morta no sistema legislativo tributário.

- Do exposto, conclui-se que a falta de retenção e recolhimento do imposto de renda incidente na fonte sobre o pagamento de juros sobre capital próprio, o qual deveria ter sido efetuado pela Companhia ora fiscalizada, enseja aplicação da MULTA ISOLADA de 75% sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, nos termos do disposto no art. 9º da Lei 10.426/02, com as alterações introduzidas pela Lei 11.488/07. Para corroborar tal entendimento, citam-se ementas da jurisprudência do CARF e da CSRF acerca do tema. Aliás, o da CSRF tem por interessado a CELPE, empresa do mesmo grupo da COSERN.

- Sendo assim, deixando a empresa de proceder às retenções/recolhimentos devidos sobre os juros sobre o capital próprio creditados/pagos à Neoenergia, sujeita-se às multas impostas pela lei acima citada, que serão lançadas por esta fiscalização por meio de auto de infração específico .

Ciência do lançamento e sua impugnação Conforme termo de ciência por abertura de mensagem a fls. 490, a autuada, em 03/06/2019, foi cientificada do lançamento por meio eletrônico.

Conforme termo de solicitação de juntada a folhas 491, em 02/07/2019 foi apresentada, em nome da autuada, a impugnação que se acha a folhas 493 a 514. Os enunciados seguintes resumem o conteúdo da única impugnação apresentada.

DOS FATOS

- O lançamento tributário não poderá subsistir, devendo ser julgado totalmente improcedente, para o fim de cancelar a exigência fiscal.

DO MÉRITO

Do oferecimento à tributação das receitas de juros sobre capital próprio

- Apesar de a Impugnante não ter procedido à retenção e ao recolhimento do IR/Fonte em razão do pagamento dos JCP distribuídos, a Neoenergia S/A ofereceu tais rendimentos à tributação. Do simples exame dos SPED's referentes aos anos-calendário de 2014 a 2017, verifica-se que a Neoenergia ofereceu à tributação oportunamente e, portanto, antes da lavratura do lançamento, o valor creditado/recebido a título de JCP, inexistindo a figura do “não recolhimento” da obrigação principal.

Da configuração da denúncia espontânea nos termos do artigo 138 do CTN

- Além desses valores terem sido oferecidos à tributação pela beneficiária Neoenergia S/A, a Impugnante efetuou o recolhimento da multa de mora devida.
- Portanto, resta caracterizada a denúncia espontânea uma vez que, em face da não retenção do imposto de renda na modalidade fonte quando do seu creditamento/pagamento, a Impugnante, antes da instauração de qualquer procedimento, espontaneamente recolheu a multa de mora devida em face da não retenção, fato que, agregado ao oferecimento da receita à tributação pela Neoenergia, a exonera da imputação de qualquer penalidade ou modalidade de multa, nos termos e para os efeitos do artigo 138 do CTN.
- Dessa forma, verifica-se que a responsabilidade pelo recolhimento do IR/Fonte por parte da Impugnante foi excluída em razão da denúncia espontânea, preconizada no artigo 138 do Código Tributário Nacional.
- De fato, conforme reconhecido no próprio Relatório de Auditoria Fiscal e comprovado durante a fiscalização (fls. 399 e seguintes dos autos), os valores pagos a título de multa de mora correspondem a 0,33% dos valores de IR/Fonte não retidos e não recolhidos, calculados por dia de atraso.
- Assim, temos que o valor principal, acrescido da multa de mora, foi recolhido antes do início de qualquer procedimento fiscal. É isso exatamente o que prevê o artigo 61 da Lei nº 9.430/96, quando o contribuinte, antes do início de qualquer ação fiscal, recolhe o tributo em atraso.
- Dessa forma, em razão do pagamento da multa de mora pela Impugnante, antes do início de qualquer procedimento fiscal, restou caracterizado o instituto da denúncia espontânea, razão pela qual não pode subsistir a imposição da multa isolada sobre os valores supostamente não retidos e não recolhidos a título de IR/Fonte nos termos do artigo 138 do CTN, tendo em vista que “a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração”.
- Ressalte-se também que o referido dispositivo legal exclui de forma clara toda a responsabilidade do contribuinte quando este denuncia espontaneamente a infração por ele cometida, não fazendo qualquer distinção acerca das espécies desta responsabilidade. Ou seja, quando o Código Tributário Nacional exclui a responsabilidade por infração, afasta toda e qualquer multa, seja ela de natureza compensatória ou punitiva, motivo pelo qual não se pode ser mantida a multa isolada no presente caso.
- Cite-se o entendimento do professor Hugo de Brito Machado sobre o tema, para quem a denúncia espontânea da infração, nos termos do art. 138 do CTN, exclui qualquer penalidade, inclusive a multa de mora.
- Desse modo, nota-se claramente que a intenção do legislador foi a de estimular o cumprimento espontâneo da obrigação tributária pelo sujeito passivo,

concedendo-lhe um prêmio por esta conduta: a exclusão de toda e qualquer penalidade, principalmente da multa de ofício isolada.

Do parecer normativo que corrobora a exclusão da responsabilidade

- Além disso, o procedimento descrito encontra-se ainda em consonância com o Parecer Normativo CGT nº 1, de 24 de setembro de 2002, que trata da responsabilidade tributária em relação ao IR/Fonte. É bem verdade que referido parecer foi editado antes da vigência da Lei nº 11.488/07, que revogou a imposição da multa isolada nas hipóteses de não retenção do IRRF (conforme será demonstrado mais adiante).
- A partir da leitura deste normativo, extrai-se que a responsabilidade da Impugnante pelo recolhimento do tributo extingue-se após o encerramento do período de apuração em que o beneficiário do pagamento ofereceu tais importâncias à tributação.
- Desta forma, nos termos do Parecer Normativo CGT nº 1/2002, quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.
- Ainda, no que concerne à possibilidade de exigência de eventuais encargos legais da fonte, o Parecer Normativo nº CGT nº 1/2002 determina que caso o beneficiário do rendimento tenha o submetido à tributação, poderão ser exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.
- Ocorre que, analisando-se o mencionado parecer à luz da nova legislação que rege a matéria (Lei nº 11.488/07), não há mais como se exigir a multa de ofício da fonte pagadora dos rendimentos, após o recolhimento do tributo pelo beneficiário.
- E isto porque a imposição da multa pretendida só seria aplicável nos casos em que não houve recolhimento do imposto pelo beneficiário do rendimento, que o recolhimento tenha sido feito extemporaneamente ou, ainda, que a fonte pagadora ainda não tenha recolhido a multa de mora, antes da ação fiscal (como é o caso dos autos).
- Ademais, ainda que se entendesse aplicável o artigo 9º da Lei nº 10.426/2002 (com a redação que lhe foi atribuída pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007), tal como pretendido pelo Auditor Fiscal, para imposição de multa de ofício, a Impugnante efetuou o recolhimento do encargo supostamente devido, conforme já reconhecido pelo Agente Fiscal e demonstrado e comprovado por meio da guia DARF anexada (fls. 399 e seguintes dos autos).
- Ante o exposto, seja em razão da tributação do rendimento pela empresa beneficiária (Neoenergia), seja em razão da denúncia espontânea realizada, com o

recolhimento da multa de mora, não pode prosperar a manutenção da multa isolada no presente caso.

Da revogação da hipótese de lançamento de multa isolada

- Além de todos os argumentos expostos anteriormente, suficientes para a exoneração da multa isolada, fato é que foi revogada a hipótese de lançamento de multa isolada pelo não recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte.
- Com efeito, a Medida Provisória nº 351/2007 publicada em 22/01/2007 (posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), alterou a redação do artigo 44, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, alterando a sistemática de aplicação das multas de ofício e das multas isoladas.
- De fato, com base na nova formatação do artigo 44, a multa somente pode ser exigida de forma isolada, e à razão de 50%, nas hipóteses previstas no inciso II, alíneas “a” e “b” (ausência de recolhimento por estimativa/carnê-leão).
- Corroborando esse entendimento cumpre destacar o item 8 da exposição de motivos da MP 351/2007 que é expresso no sentido de que a alteração perpetrada no artigo 44 da Lei 9.430/96 retirou a hipótese de incidência de multa no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo:

8. A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

- Não mais existindo a hipótese de cobrança de multa no caso de pagamento após o vencimento, portanto na forma isolada, tratou a MP 351 de alterar a redação integral do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 e suprimiu, para esta hipótese, todas as referências a exigência de multa na modalidade isolada.
- Da mesma forma, com a nova redação do artigo 9º simplesmente foi suprimido o seguimento de linguagem que previa a conduta de oferecimento a tributação após o prazo fixado.
- Assim, o artigo 9º deixou de tratar da situação de recolhimento fora do prazo, não podendo, portanto, servir como fundamentação para o lançamento da multa de ofício lançada isoladamente.
- Verifica-se, ainda, que a nova redação do artigo 9º passou a fazer referência apenas ao inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (multa de ofício pelo não-recolhimento) e não ao inciso II, que prevê a cobrança de multa isolada.
- Como consequência, o artigo 9º da Lei nº 10.426/2002 somente pode ser aplicado com a imposição da multa de ofício, quando verificada a falta de

recolhimento do IRRF, quando deverá ser exigida a multa de ofício, juntamente com o principal e juros moratórios.

- Todavia, conforme já mencionado, e na linha do que diz o Parecer Normativo COSIT nº 01/02, essa hipótese (exigência do principal, multa de ofício e juros da fonte pagadora) somente se aplica quando apurado o não-recolhimento do IRRF sujeito à tributação definitiva, ou antes de encerrado o período de apuração do beneficiário dos rendimentos, no caso de IRRF considerado como antecipação do imposto devido.
- Portanto, não existe mais a hipótese da aplicação da multa de ofício isolada nos casos de não retenção ou não recolhimento do IRRF, previsto no artigo 9º da Lei nº 10.426/2002.
- Corroborando esse entendimento o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já decidiu reiteradamente no sentido de que não existe mais a hipótese da aplicação da multa de ofício isolada nos casos de não retenção. Em abono do argumento, citam-se alguns dos acórdãos já transitados em julgado.
- Nesse mesmo sentido, a 2ª Câmara da 2ª Turma da Primeira Seção de Julgamento do CARF, em sessão realizada em 18 de outubro de 2011, por unanimidade deu provimento ao Recurso Voluntário interposto em nome da Itapebi Geração de Energia S/A (empresa do mesmo grupo da qual faz parte a Impugnante), para cancelar o lançamento da multa isolada, reconhecendo a revogação da previsão de multa isolada em face da publicação da Medida Provisória 351/07, com efeitos retroativos nos termos do art. 106, II, b; e reconheceu a extinção da responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do IRRF na data.

Destacam-se, na impugnação, alguns trechos do voto do Relator Geraldo Valentim Neto no Acórdão 1202-000.601.

- Ademais, a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, última instância da esfera administrativa, já se manifestou no sentido da inaplicabilidade da multa isolada de ofício na hipótese de falta de retenção/pagamento de tributo.
- Desta forma, conforme demonstrado acima e confirmado pelo entendimento da jurisprudência do Conselho, não se aplica à hipótese dos autos a multa prevista no artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, pois o beneficiário do rendimento ofereceu-o à tributação, no momento do pagamento/creditamento, e a impugnante efetuou o recolhimento da multa moratória.
- Ademais, na hipótese de se considerar devida a multa, a exigência padece de vício, visto que inexistente, no presente caso, base de cálculo a sustentar a sua cobrança, porque, nos termos do parágrafo único do artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, a multa de que trata o referido artigo será calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.

- Contudo, conforme se observa do caso em questão, os valores pagos a título de JCP pela Impugnante já foram oferecidos à tributação pela beneficiária na data de seu vencimento, não havendo, portanto, base de cálculo para apuração da multa supostamente devida.
- Como se não bastasse a revogação da hipótese de cobrança de multa isolada ao caso em espécie, fato é que as multas isoladas, após a Lei 11.488/2007, somente podem ser cobradas à razão de 50% do valor do imposto, no caso de recolhimento mensal (estimativa) e não 75%, em caso que não se confunde com o recolhimento mensal, como aplicou o Sr. Auditor Fiscal, o que apenas reforça a improcedência da exigência em questão.
- Desta forma, deve ser desconstituído o crédito tributário corporificado no presente auto de infração, relativamente à exigência da multa isolada sobre a falta de retenção do IRRF.

Do pagamento do principal

- Do simples exame do Livro Razão, verifica-se que a Neoenergia S/A ofereceu à tributação, oportunamente e portanto antes da lavratura do lançamento ora combatido, o valor creditado/recebido a título de Juros Sobre o Capital Próprio – JCP, inexistindo, portanto, a figura do não recolhimento da obrigação principal.

Do recolhimento da multa de mora – previamente a qualquer procedimento

- Em face da não retenção do IRRF quando do seu creditamento/pagamento, a Impugnante, antes da instauração de qualquer procedimento, espontaneamente recolheu a multa de mora devida em face da não retenção, fato que, agregado ao oferecimento da receita à tributação pela NEOENERGIA, a exonera da imputação de qualquer penalidade ou modalidade de multa, nos termos e para os efeitos do artigo 138 do CTN.

A Coordenação Geral de Tributação afirma que se extingue a responsabilidade pela retenção • Nos termos do Parecer Normativo da Coordenação Geral de Tributação n.º 1/2002, quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo se extingue no momento em que o beneficiário do pagamento oferece os rendimentos à tributação. Portanto, não cabendo a imputação de responsabilidade em face da obrigação principal, não há como subsistir a imputação de obrigação acessória ou de multa decorrente do descumprimento desta.

O artigo 9º da lei 10.426/02 previa aplicação da multa apenas nos casos em que o pagamento a destempo estivesse desacompanhado do recolhimento da multa de mora • Inaplicável o lançamento da multa com base no artigo 9º da Lei n.º 10.426/2002 na medida em que a hipótese prevista na norma reclama a coexistência de duas condições: i) a não retenção/recolhimento; e, concomitantemente, ii) o não recolhimento de multa de mora.

- No caso, inexistiu a retenção, contudo houve o oferecimento à tributação e o recolhimento da multa de mora, fato que afasta a ocorrência da segunda condição – ausência do recolhimento da multa de mora – necessária à aplicação do artigo 9º da Lei n.º 10.425/2002.

A multa isolada foi revogada com a nova redação do artigo 44 da Lei 9.430

- Com a publicação da Medida Provisória n.º 351/07, que deu nova redação ao artigo 44 da Lei 9.430/96, a multa de ofício em questão, lançada de maneira isolada, restou claramente revogada em face da sumaria supressão do seguimento de linguagem “recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória”.
- Com efeito, a nova redação introduzida em 2007, por força da MP 351/07, restringe a aplicação da multa de ofício apenas aos casos de não pagamento ou recolhimento, da falta de declaração ou de declaração inexata (casos de ausência de cumprimento da obrigação principal), fato que exclui a imputação de multa em casos como o presente, em que a receita foi oferecida a tributação e regularmente declarada pela empresa beneficiária anteriormente a qualquer procedimento do Fisco.

Do entendimento de Ricardo Lobo Torres e Humberto Ávila sobre o tema • A matéria ora em análise já foi objeto de estudo por dois dos mais renomados doutrinadores do Direito Brasileiro.

- O professor Ricardo Lobo Torres analisou de maneira minuciosa a existência ou não de base legal para a aplicação de multa isolada em virtude da não retenção do imposto de renda na fonte (DOC. 01 - parecer).
- O professor Humberto Ávila ao debruçar-se sobre o mesmo tema - existência ou não de base legal para a aplicação de multa isolada em virtude da não retenção do imposto de renda na fonte - concluiu (DOC. 02 - parecer) que a nova redação dos artigos 9º da Lei n.º 10.426/2002 e 44 da lei n.º 9.430/1996 demonstra que foi suprimida a hipótese de incidência de multa isolada da hipótese de recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória.
- Assim sendo, considerando-se todas as razões de mérito apresentadas, aqui corroboradas pela meticulosa análise realizada pelos professores Ricardo Lobo Torres e Humberto Ávila, requer-se o reconhecimento da insubsistência da multa objeto do lançamento fiscal, com seu consequente cancelamento.

Da ausência de dano ao erário — da ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao confisco

- Conforme demonstrado, não obstante a Impugnante tenha deixado de reter o valor relativo ao IR/Fonte na qualidade de responsável tributário, o valor foi recolhido pelo contribuinte de fato da relação jurídica tributária. Além disso, a multa de mora também foi recolhida pela Impugnante.

- Desta forma, não houve qualquer dano ao erário, já que o tributo em questão foi devidamente recolhido com os acréscimos legais devidos.
- Consequentemente, a multa isolada ora exigida, além de não ter propósito ou motivo aparente, ofende diversos princípios tributários, tais como os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco.
- De fato, da forma como ocorreu o enquadramento da suposta infração, percebe-se que a verdadeira intenção dos fiscais foi a de punir a Impugnante, a ponto de constituírem um crédito de valor extremamente elevado (R\$ 7.103.167,18), e sem propósito algum, tendo em vista que o valor referente à obrigação principal (IRPJ) foi devidamente recolhido pelo beneficiário dos rendimentos e a multa de mora recolhida pela Impugnante.
- Assim, resta evidente que a fiscalização houve por bem buscar amparo em diminuta irregularidade de caráter estritamente instrumental para proceder à lavratura do auto de infração que se pretende anular.
- Ora, a mera irregularidade formal deve ser relevada ante a ausência de lesão ao erário, pois não há interesse público que justifique a cobrança da multa pretendida pela fiscalização.
- Entender-se de forma contrária estar-se-á permitindo o enriquecimento sem causa do Poder Público às custas do patrimônio da Impugnante, o que não se pode admitir, dado a ofensa aos mais comezinhos princípios de Direito, consoante esclarece Miguel Maria Serpa Lopes.
- Ademais, não se pode esquecer que o lançamento feriu o princípio da razoabilidade.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Melo, o princípio da razoabilidade impõe a Administração Pública o dever de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitadas, isto é, exige que o agente público proceda com os atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades que presidiram a outorga da competência exercida.

- Enfim, de acordo com o princípio da razoabilidade, o Estado não pode impor obrigações, vedações ou sanções aos administrados em medida superior ao necessário para atender o interesse público, segundo critério de razoável adequação dos meios aos fins constitucionalmente estabelecidos.
- A importância desse princípio constitucional implícito foi reconhecida pelo legislador ordinário na Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. De acordo com o artigo 2º dessa lei a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

- Decorrência lógica do princípio da razoabilidade, o princípio da proporcionalidade demanda que as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja reclamado para cumprimento da finalidade de interesse público a que está atrelada. O legislador quis garantir aos administrados uma relação de equilíbrio entre Estado e administrados, no âmbito federal, coadunando os poderes e interesses da Administração às limitações de um Estado de Direito.
- Entre essas medidas, está a imposição de razoabilidade e proporcionalidade como guias dos atos administrativos dentro dos processos administrativos federais.
- Não é razoável que a Impugnante seja compelida ao pagamento de multa incidente sobre tributo devidamente pago e recolhido aos cofres públicos, inclusive com a inclusão de multa de mora calculada desde a data em que deveria ter sido efetuada a retenção IRRF.
- O Superior Tribunal de Justiça já reduziu multas sob a alegação de violação ao princípio da razoabilidade. Na mesma linha de raciocínio, o Conselho de Contribuintes por diversas vezes aplicou o princípio da razoabilidade em seus julgamentos, conforme se pode depreender das ementas transcritas na impugnação.
- Dessa forma, não há qualquer impedimento para que se reconheça que a multa afronta os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, razão pela qual merece ser anulado.

DO PEDIDO

- Pelo exposto, requer-se o recebimento, o conhecimento e o provimento da impugnação, com desconstituição dos créditos tributários e o cancelamento do auto de infração”.

Por sua vez, a 3ª Turma da DRJ/BHE julgou improcedente a impugnação, restando a decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

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

Se for verificada a falta de retenção do IRRF incidente sobre pagamentos feitos a beneficiário pessoa jurídica, após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, mas a fonte pagadora continua sujeita à imposição de multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação pelo beneficiário.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário ratificando os argumentos de sua impugnação no sentido de que o auto de infração seja cancelado, considerando que: (i) a Neoenergia ofereceu os valores de juros sobre capital próprio à tributação, (ii) a Recorrente realizou denúncia espontânea, com o respectivo recolhimento da multa de mora, o que exclui sua responsabilidade pelo recolhimento do tributo, (iii) a hipótese de lançamento de multa isolada pelo não recolhimento de IRRF foi revogada pela Lei nº 11.488/07, que alterou a redação do artigo 44 da Lei 9.430/96, e (iv) não houve danos ao Erário Público, de forma que o lançamento da multa ofendeu os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao confisco.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relator

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Conforme já relatado, trata-se de auto de infração lavrado para cobrança de multa isolada tendo como fundamento a não retenção do Imposto de Renda quando da distribuição de juros sobre capital próprio para a empresa Neoenergia S/A, relativamente aos períodos-base de 2014 a 2017, no valor de R\$ 18.350.844,18.

Assim, a matéria controvertida consiste na discussão, com base no artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, se é cabível ou não a imposição de multa isolada pela falta de retenção e recolhimento pela fonte pagadora do IRRF incidente sobre o pagamento ou creditamento de juros sobre o capital próprio.

Resgatando os fatos, tem-se que a Recorrente efetuou, ao longo dos anos de 2014, 2015, 2016 e 2017, diversos pagamentos de juros sobre o capital próprio ao seu maior acionista, a Neenergia, **mas não reteve nem recolheu o IRRF incidente sobre a operação, infringindo a obrigação imposta pelo artigo § 2º do artigo 9º da Lei nº 9.249, de 1995**. Em vez disso, um dia

após a data do pagamento adotou o procedimento de recolher multa de mora em valor igual a 0,33% do recolhimento devido e apresentar na repartição de sua circunscrição comunicado que denomina denúncia espontânea, no qual anuncia o recolhimento da multa em questão.

A fiscalização entendeu que tal procedimento não isenta a pessoa jurídica da multa prevista no artigo 9º da Lei nº 10.462, de 2002, porque não caracteriza a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN. A fiscalização invoca ainda o Parecer Normativo Cosit nº 1, de 2002, para defender a posição de que, verificada a falta de retenção 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 beneficiário pessoa jurídica, 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 prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado. Daí a razão do lançamento.

A Recorrente apresentou impugnação contestando a exigência fiscal. Entretanto, a DRJ manteve o lançamento sob os seguintes fundamentos: a) a denúncia espontânea alegada pela Recorrente não teria se concretizado, pois não houve a comprovação do pagamento do imposto; b) o Parecer Cosit nº 01/02 não corroboraria com o que defendido pela Recorrente; c) a alteração legislativa introduzida pela Lei nº 11.488/07 não teria extinguido a hipótese de aplicação de multa isolada em decorrência de não retenção de imposto; d) o artigo 9º da Lei nº 10.426/02 se refere ao inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê percentual de 75%, razão pela qual a multa aplicada estaria de acordo com a legislação vigente; e e) não houve violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Demonstrando seu inconformismo, a Recorrente apresentou recurso voluntário ratificando os argumentos delineados em sua impugnação. Dessa forma, entre outros pontos, a Recorrente defende que a multa prevista no artigo 9º da Lei nº 10.426/02, em razão da falta de retenção do IRPJ na fonte, não mais pode ser exigida desde a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 determinada pela Lei nº 11.488/2007.

O artigo 9º da Lei nº 10.426/02 possui 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 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.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, referido do texto do dispositivo legal supracitado possui a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, 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 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)

De fato, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, isoladamente, não dá embasamento suficiente para a exigência da presente multa. Contudo, o fundamento legal da presente exigência não é esse dispositivo legal, mas sim o artigo 9º da Lei nº 10.426/02, com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488/07, já transcrito acima.

Portanto, não se pode esquecer que a hipótese de incidência de multa isolada, criada por meio do artigo 9º da Lei nº 10.426/02, no seu caput, o qual faz referência à hipótese prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 apenas com o fim de determinar o valor da multa.

Assim, por força do 9º da Lei nº 10.426/02, combinado com o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, é possível se exigir multa isolada do responsável tributário quando este deixar de recolher o IRRF que está obrigado a reter.

Tal entendimento é majoritário neste Tribunal Administrativo, conforme se verifica nas ementas transcritas adiante:

“(…) IRRF. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA ISOLADA. Após o encerramento do período de apuração do Imposto de Renda, a responsabilidade pelo pagamento do tributo passa a ser do beneficiário dos rendimentos, sendo cabível a aplicação da multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, em desfavor da fonte pagadora omissa. (Acórdão nº 1201-006.313. Relator: Neudson Cavalcante Albuquerque, Data: 05/04/2024)

“(…) 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. (Acórdão nº 9202-011.106 – CSRF / 2ª Turma, Relator: Mauricio Nogueira Righetti, Data da Sessão: 19/12/2023)

RRF. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA.OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA. Encerrado o prazo para entrega da declaração de pessoa física, a responsabilidade pelo pagamento de imposto de renda não retido na fonte passa a ser do beneficiário dos rendimentos, mas cabe a aplicação da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, à fonte pagadora, prevista no art. 9º, da Lei nº10.426/02, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07. “(...) – (Acórdão nº 1302-006.870, Relator: Wilson Kazumi Nakayama, Data da Sessão: 15/08/2023)

Ademais, com relação aos demais argumentos, levando-se em conta que a Recorrente, conforme já dito, apresentou recurso voluntário repisando as alegações da impugnação e não houve nenhum argumento de mérito ou documentos que justifiquem uma nova visão dos fatos, e por entender que a decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, adoto como razões de decidir aquelas externadas pela decisão recorrida (Acórdão nº 02-96.186, prolatado pela 3ª Turma da DRJ/BHE, em 30/09/2019), tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999 c/c art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Argumento de que já teria havido o pagamento do principal

Pelo primeiro desses argumentos, a impugnante assevera que, do simples exame do livro razão, verifica-se que a Neoenergia S/A ofereceu à tributação, oportunamente e portanto antes da lavratura do lançamento, o valor creditado ou recebido a título de juros sobre o capital próprio, e em consequência inexistiria a figura do não recolhimento da obrigação principal.

Contudo, o argumento é infundado. Antes de mais nada, ressalte-se que não se encontra nos autos nem foi trazida pela impugnante nenhuma cópia do livro razão da Neoenergia, de sorte que não se pode verificar se de fato os valores recebidos ou creditados de juros foram oferecidos à tributação. Mas ainda que se tenha por verdadeira tal afirmação, nem assim, vingaria o argumento da impugnante. Ocorre que o oferecimento à tributação apenas exclui a responsabilidade da fonte pagadora pelo pagamento do imposto devido, mas não da multa pela falta de retenção e recolhimento do IRRF.

Cumpre, ainda, salientar que o oferecimento à tributação não equivale necessariamente a pagamento ou recolhimento do imposto devido, visto que o que se passa, nesse momento, é apenas o reconhecimento como receita, na contabilidade do beneficiário, dos juros sobre o capital próprio. Esse reconhecimento apenas tem impacto no resultado tributável, mas pode não se traduzir como recolhimento efetivo do imposto que deixou retido e recolhido pela fonte pagadora. A receita dos juros pode ser contrabalançada inteiramente por perdas apuradas no próprio período de apuração, ou ainda reduzida em até trinta

por cento pela compensação de prejuízos ou base de cálculo negativa de períodos anteriores. Além disso, ainda que se apure imposto devido na mesma proporção em que deveria ter sido retido, o prazo de pagamento fixado para o beneficiário é distinto daquele que se impõe à fonte pagadora.

Esta, nos termos de legislação específica, deve recolher o imposto retido no máximo um mês depois de efetuado o pagamento ou creditamento, enquanto o beneficiário somente apurará o imposto ou contribuição devida em caráter definitiva após o encerramento do período de apuração, que pode ser trimestral ou anual. Entre a data em que seria devido o recolhimento pela retenção do IRRF e a data do efetivo pagamento de montante equivalente pelo beneficiário pode transcorrer um período indefinido e certamente esta é sempre posterior àquela. Não é por outra razão que o legislador prescreve a multa do artigo 9º da Lei nº 10.462, de 2002, e o Parecer Normativo Cosit nº 1, de 2002, esclarece que, no caso de beneficiário pessoa jurídica, além da multa, são devidos juros moratórios desde a data fixada para o recolhimento do imposto que devia ser retido e até a data do encerramento do período de apuração adotado pela pessoa jurídica destinatária do pagamento.

Mais importante ainda é que, conforme orienta ainda o Parecer Normativo Cosit nº 1, de 2002, no caso de rendimento que não é tributado exclusivamente na fonte, se a fiscalização detectar a infração da fonte pagadora após o encerramento do período de apuração adotado pelo beneficiário, já não cabe ao fisco exigir o tributo que deixou de ser retido ou recolhido da fonte pagadora. O tributo passa a ser de responsabilidade exclusiva do beneficiário, mas ainda assim, a fonte pagadora omissa não se exime inteiramente, pois ainda se sujeita ao lançamento da multa e dos juros de mora.

Ora, no presente caso, justamente em virtude de o lançamento ter sido feito após o encerramento do período de apuração, o fisco limitou-se a exigir a multa isolada pela falta de retenção e recolhimento.

Logo, cumpre rejeitar os argumentos da impugnação que são discutidos nesta subseção.

Arguição de denúncia espontânea

A impugnante argumenta que, em face da não retenção do IRRF, a Cosern, antes da instauração de qualquer procedimento, espontaneamente recolheu a multa de mora devida, fato que, no seu entender, somado ao oferecimento da receita à tributação pela Neoenergia, a exoneraria da imputação de qualquer penalidade ou modalidade de multa, nos termos e para os efeitos do artigo 138 do CTN.

Contudo, o argumento é improcedente, visto que a disposição do CTN invocada condiciona a exclusão da responsabilidade a que a denúncia seja acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de

mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

No presente caso, é certo que o recolhimento da multa não foi acompanhado do recolhimento do imposto, pois o sujeito passivo, equivocadamente, presumiu que o simples reconhecimento da receita dos juros pelo beneficiário equivaleria a recolhimento do tributo respectivo. Não existe semelhante equivalência, conforme já demonstrado na subseção precedente, visto que o mero reconhecimento da receita não importa, para o beneficiário do rendimento, a obrigação de recolher o tributo que deixou de ser retido. A receita respectiva pode ser contrabalançada por resultados negativos do próprio período, ou ainda reduzida parcialmente pela compensação de resultados negativos de períodos anteriores.

Sem contar que qualquer montante será considerado definitivamente devido como imposto ou contribuição somente após o encerramento do período de apuração e seu prazo de recolhimento é sempre posterior e pode ocorrer muitos meses depois do prazo fixado para o recolhimento do imposto retido pela fonte pagadora.

Acrescente-se que, a julgar pelos exemplos constantes dos autos, conforme documentos juntados pela fiscalização de folhas 127 a 482, a Cosern nem sequer esclarecia o objeto da pretensa denúncia espontânea, já que se limitava a comunicar à repartição de sua circunscrição o recolhimento de multa de mora, sem informar o fato gerador dessa multa.

Tampouco a impugnante comprova se e quando o beneficiário efetivamente ofereceu à tributação o respectivo montante e quanto de imposto foi recolhido de fato em decorrência de tal reconhecimento.

Mais importante ainda é que a multa prevista para o presente caso não é a de mora a que se refere o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Esta norma comina a sanção para o caso de pagamento efetuado em atraso e é proporcional aos dias de atraso, tanto que é fixada em 0,33% sobre o valor do tributo ou contribuição devida, limitada ao máximo de 20%.

Conforme o § 1º desse artigo 61, o percentual total da multa será igual àqueles 0,33 multiplicado pelo número de dias transcorridos entre a data do vencimento e a data do efetivo recolhimento. Em consequência, é inconcebível que se recolha a multa de mora sem que esta esteja acompanhada do recolhimento do principal, ou que este tenha pelo menos ocorrido antes dela. Daí se segue também que é possível satisfazer a condição fixada pelo artigo 138 do CTN para a caracterização da denúncia espontânea pelo mero recolhimento de um percentual de 0,33% de multa de mora.

De qualquer forma, nem mesmo se o sujeito passivo tivesse comprovado que o beneficiário do pagamento dos juros sobre o capital próprio tivesse efetivamente efetuado o recolhimento dos tributos devidos sobre o respectivo

valor já no dia seguinte ao recebimento (na verdade, no caso concreto, a impugnante apenas alega, sem o comprovar, que a Neoenergia efetuou o reconhecimento contábil da receita correspondente), e denunciasse expressamente que deixou de recolher o montante correspondente à retenção, estaria caracterizada a denúncia a que se refere o artigo 138 e assim estaria afastada a responsabilidade da autuada. Ocorre que o artigo 9º da Lei nº 10.462, de 2002, estabelece punição pela falta de retenção e recolhimento, por parte da fonte pagadora, do imposto que devia ser retido, e não multa pelo atraso no seu recolhimento. Trata-se pois de sanção cominada para infração completamente distinta.

Por isso, a infração em questão não é saneada por qualquer procedimento que venha a ser adotado pelo beneficiário do pagamento, pois se trata de obrigação imposta à fonte pagadora. Como bem observa a autoridade lançadora no termo de verificação fiscal, a única maneira de tornar ocioso o lançamento de ofício seria ela própria antecipar-se, recolhendo o imposto devido com os acréscimos moratórios, ou se, já esgotado o período de apuração adotado pelo beneficiário, antecipar-se e recolher o valor equivalente à multa isolada presentemente exigida pelo lançamento de ofício.

Cumprido, pois, rejeitar a arguição de que a responsabilidade da autuada estaria excluída nos termos do artigo 138 do CTN.

Arguição de que o Parecer Cosit nº 1/2002 exclui a responsabilidade da autuada

A impugnante argumenta que, nos termos do Parecer Normativo Cosit n.º 1/2002, quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo se extingue no momento em que o beneficiário do pagamento oferece os rendimentos à tributação. Daí a impugnante conclui que não haveria como subsistir a imputação de obrigação acessória ou de multa decorrente do descumprimento desta.

Contudo, o argumento da impugnante é equivocado e decorre de uma leitura fragmentada do citado parecer, no qual se pinçam apenas as partes que aparentam amparar a tese da defesa, mas se deixa de considerar o seu conjunto, que a rejeita.

Em verdade, o ato normativo em questão não estabelece orientação exatamente como a enunciada pela impugnante. Ele não vincula a exclusão da responsabilidade a nenhum ato concreto por parte do beneficiário do rendimento que seja pessoa jurídica, mas sim ao vencimento da data fixada para o encerramento do período de apuração do IRPJ e da CSLL. Conforme explanado no próprio texto do Parecer Normativo Cosit nº 01, de 2002, a legislação obriga a que os beneficiários de rendimentos não sujeitos à tributação exclusiva na fonte computem todas as suas receitas no resultado tributável, ainda que não tenham sofrido retenção pela fonte pagadora. Assim, concluído o período de apuração, o tributo que deixou de ser retido passa a ser de responsabilidade do próprio contribuinte, e não da pessoa jurídica que havia efetuado o pagamento do

rendimento. Esta, porém, conforme expressamente ressalva o parecer, não se exige da multa prevista no artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, nem dos juros de mora computados entre a data que devia ter sido efetuado o recolhimento e até a data do encerramento do período de apuração adotado pelo beneficiário.

Assim, uma vez que o presente lançamento de ofício foi formalizado já quando encerrado o período de apuração, o Parecer Normativo Cosit nº 1, de 2002, determina que o lançamento de ofício se limite a exigir a multa pela falta da retenção e recolhimento e dos eventuais juros de mora. De modo algum, o ato normativo invocado pela impugnante exclui a responsabilidade da fonte pagadora de toda e qualquer exigência fiscal. Confirmam-se, adiante, textualmente, as passagens relevantes do parecer em questão que refutam a tese defendida pela impugnante.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.

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

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

(...)

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

Responsabilidade tributária na hipótese de não-retenção do imposto

12. Como o dever do contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação surge tão-somente na declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, na 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, ao se atribuir à fonte pagadora a responsabilidade tributária por imposto não retido, é importante que se fixe o momento em que foi verificada a falta de retenção do imposto: se antes ou após os prazos fixados, referidos acima.

13. Assim, se o fisco constatar, antes do prazo fixado para a 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, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação. Nesse sentido, dispõe o art. 722 do RIR/1999, verbis:

Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103).

13.1. Nesse caso, a fonte pagadora deve arcar com o ônus do imposto, reajustando a base de cálculo, conforme determina o art. 725 do RIR/1999, a seguir transcrito.

" Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º. e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º)." 14. Por outro lado, se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, 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, for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das datas referidas não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto.

Penalidades aplicáveis pela não-retenção ou não-pagamento do imposto

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:

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; (...).

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.

16.1. Os juros de mora devidos pela fonte pagadora, nas situações descritas nos itens " a" e " b" acima, calculam-se tomando como termo inicial o prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido, e, como termo final, a data prevista para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, 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.

Arguição de que a Lei nº 10.426, de 2002, não admite a cobrança isolada de multa

Segundo a impugnante, seria inaplicável a multa com base no artigo 9º da Lei n.º 10.426/2002 na medida em que a hipótese prevista na norma reclama a coexistência de duas condições: a não retenção/recolhimento; e, concomitantemente; o não recolhimento de multa de mora. No caso, prossegue a impugnante, inexistiu a retenção, contudo houve o oferecimento à tributação e o recolhimento da multa de mora, o que, no seu entender, afastaria a ocorrência da segunda condição – ausência do recolhimento da multa de mora – necessária à aplicação do artigo 9º da Lei n.º 10.426/2002.

Todavia, o argumento é infundado, pois se opõe frontalmente ao disposto textualmente na norma legal invocada. Confira-se a redação do artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, tanto a original como aquela vigente após a alteração feita pela Lei nº 11.488, de 2007.

Redação original do art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002	Redação do art. 9º, dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007
<p><i>Art. 9º. Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.</i></p> <p><i>Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.</i></p>	<p><i>Art. 9º - Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.</i></p> <p><i>Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.</i></p>

Veja-se que, tanto na redação antiga, como na atual, da norma em questão, que é a que vigorava na época dos fatos geradores alcançados pela lançamento, não existe nenhuma vinculação ou subordinação da imposição da multa à cobrança do imposto que deixou de ser retido e recolhido. Tampouco é relevante,

para o cabimento da multa imposta em virtude da falta de recolhimento do imposto que devia ser retido, que não tenha havido o recolhimento da multa de mora.

Em verdade, na redação original, havia duas espécies de infração contidas num mesmo dispositivo legal, ambas punidas pela mesma multa. A primeira era a falta de retenção ou recolhimento do imposto pela fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição. A segunda, era o recolhimento do imposto após o prazo fixado, sem o acréscimo da multa de mora. Com a redação alterada, suprimiu-se essa segunda e última infração, e manteve-se apenas a primeira. Desde então, a multa aplica-se apenas para o caso de falta de retenção ou recolhimento. Note-se que o que importa para o legislador e para a Fazenda Pública é que haja o recolhimento do imposto, ainda que não haja a retenção. O texto da lei fala em falta de retenção ou recolhimento porque se pressupõe que, se não houver retenção, tampouco haverá recolhimento. Assim, embora o texto expresso mencione duas hipóteses, em essência, trata-se do mesmo fato relevante.

De qualquer forma, na redação atual e vigente na época dos fatos, é certo que a multa é cominada independentemente de ter havido não recolhimento de multa de mora.

Aliás, revela-se o absurdo da tese da impugnante, quando se reflete que concretamente não podem coexistir nem simultaneamente serem configuradas as duas hipóteses de infração para as quais a mesma multa era cominada na redação original.

Realmente, se não houve retenção ou recolhimento, não se pode falar em recolhimento do imposto fora do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. Em oposição, se houve recolhimento do imposto fora do prazo fixado, sem o acréscimo da multa de mora, obviamente não se pode falar em falta de retenção ou recolhimento. Numa palavra, ou bem não houve recolhimento algum, ou houve recolhimento fora do prazo sem multa de mora. Mas essas duas coisas não podem acontecer simultaneamente. Logo, a tese da impugnante é refutada por um simples exercício de lógica.

Cumprido, pois, rejeitar as arguições discutidas nesta subseção.

Arguição de que a multa isolada foi revogada com a nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996

Amparada em dois pareceres e na citação de precedentes atribuídos ao Carf, a impugnante defende a tese de que, com a publicação da Medida Provisória n.º 351, de 2007 (depois convertida na Lei nº 11.488, de 2008, que deu nova redação ao artigo 44 da Lei 9.430/96, a multa de ofício em questão, lançada de maneira isolada, foi claramente revogada em face da supressão do seguimento da expressão “recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória”. Segundo seu entendimento, a nova redação restringe a aplicação da

multa de ofício apenas aos casos de não pagamento ou recolhimento, da falta de declaração ou de declaração inexata (casos de ausência de cumprimento da obrigação principal), fato que excluiria a imputação de multa em casos como o da autuada, em que a receita teria sido oferecida a tributação e regularmente declarada pela empresa beneficiária anteriormente a qualquer procedimento do fisco.

Entretanto, a multa em questão nunca foi extinta nem revogada, diferentemente do que sustenta a defesa. A alteração promovida no texto legal apenas suprimiu a multa originalmente cominada para a hipótese de o sujeito passivo efetuar recolhimento em atraso sem o acréscimo da correspondente multa de mora.

Primeiramente, recorde-se que não está sendo exigido o imposto de renda devido pelo beneficiário dos rendimentos, que é a empresa Neoenergia S/A. Tampouco está sendo cobrada multa pelo recolhimento do IRRF fora do prazo sem aplicação de multa de mora. O que está sendo cobrado, no presente caso, é unicamente a multa pelo não cumprimento, por parte da fonte pagadora – Cosern - da obrigação de efetuar a retenção e o recolhimento do IRRF, a título de antecipação.

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

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

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

O dispositivo acima não deixa a menor brecha para que se entenda que a penalidade nele prevista somente poderia ser exigida conjuntamente com o imposto. Com efeito, a penalidade é cominada à fonte pagadora, que não é a beneficiária dos rendimentos, portanto resta descartada qualquer possibilidade de cobrança desta multa esteja necessariamente vinculada à cobrança do imposto ou contribuição, visto que, após o encerramento do prazo para a apresentação da declaração de rendimentos, no caso de pessoa física, ou do período de apuração trimestral ou anual, no caso de pessoa jurídica, passa a ser do beneficiário do rendimento a responsabilidade pelo pagamento do imposto ou contribuição incidente sobre a receita auferida. Confirmando esse entendimento, o parágrafo único especifica a base de cálculo da multa, que nada mais é que o tributo que deixou de ser retido ou recolhido.

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

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

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

II. cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

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

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

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

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

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

Como se pode constatar, o art. 44 acima, não trata de multas incidentes sobre imposto cobrado por meio de responsabilidade tributária de fonte pagadora, e sim de penalidades que recaem diretamente sobre o imposto exigido do sujeito passivo, na qualidade de contribuinte, que relativamente ao imposto de renda é o próprio beneficiário dos rendimentos. Nesse passo, nenhuma das modalidades de exigência isolada 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, visto

que quanto a essa última o legislador cuidou de impor sanções para o caso de descumprimento das obrigações impostas ao responsável a que se referem o inciso II do parágrafo único do artigo 121 e o artigo 128, ambos do CTN.

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

Ora, se os incisos I e II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de penalidades aplicáveis ao sujeito passivo na qualidade de contribuinte, que no caso do imposto de renda é o próprio beneficiário dos rendimentos, e o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, trata exclusivamente de multa por descumprimento da obrigação de reter e recolher o tributo, aplicável à fonte pagadora na qualidade de responsável, o único elemento passível de empréstimo, do art. 44 para o art. 9º, diz respeito efetivamente aos percentuais de 75% ou 150%. Com efeito, não existe qualquer outro liame entre os dois dispositivos legais.

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

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

O texto acima não deixa dúvidas, no sentido de que o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, trata unicamente de multa por descumprimento de obrigação pela fonte pagadora, portanto não se vincula a sua exigência juntamente com o respectivo imposto, cujo ônus, no caso de beneficiário pessoa jurídica e de lançamento de ofício feito após o encerramento do período de apuração, passa a ser 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, uma vez que estas já existiam no ordenamento jurídico muito antes do advento da Medida Provisória nº 16, de 2001. Realmente, se o artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, se limitava a estabelecer multa isolada pela falta de acréscimo da multa de mora na hipótese de recolhimento de imposto ou contribuição após o prazo fixado, não havia mister de o legislador editar nova norma para tratar do mesmo assunto. Da mesma forma, suprimida essa última possibilidade de sanção pela modificação introduzida pela Lei nº 11.488, de 2007, deveria o legislador simplesmente revogar na íntegra o artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2007, em vez de igualmente modificá-lo.

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, para, entre outras finalidades, extinguir a multa de ofício incidente sobre o pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo, desacompanhado de multa de mora. A norma legal passou a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I. de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II. de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Assim, o art. 44, da Lei nº 9.430 de 1996, foi reformulado, mantendo-se a aplicação das multas de ofício vinculadas ao tributo, nos percentuais de 75% e 150%, a primeira mantida no inciso I do caput, e a segunda não mais abrigada no inciso II do caput, mas sim no inciso I do §1º. O inciso II do caput, que anteriormente continha a multa no percentual de 150%, passou a prever a multa isolada, no percentual de 50%, nos casos de falta de pagamento do carnê-leão e de falta de pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devido por estimativa (alíneas “a” e “b”). Quanto à multa isolada pelo pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo sem o acréscimo de multa de mora, esta foi extinta.

Observe-se que a extinção da multa isolada acima destacada, levada a cabo pela nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não tem qualquer reflexo nas multas do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, uma vez que, conforme já demonstrado no presente voto, os dois preceitos 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 preceitos 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 IRRF, 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. Confira-se a alteração do art. 9º, promovida pela mesma Lei nº 11.488, de 2007:

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

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

Ora, repita-se, 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. Podia o legislador, se fosse esse o caso, simplesmente revogá-lo de maneira expressa, ou nada dizer, deixando implícita a revogação tácita. Em verdade, a alteração visa claramente adaptar esse preceito à nova topografia do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o que de forma alguma sinaliza que a dita penalidade teria sido extinta. Além disso, repita-se que a nova redação visou excluir a exigência de multa de ofício pelo recolhimento, pela fonte pagadora, do IRRF fora do prazo sem multa de mora, tal como ocorrera com penalidade semelhante, que antes também era imposta ao beneficiário do rendimento, relativamente ao recolhimento do principal. Assim, igualou-se a exoneração desta penalidade, tanto em face do sujeito passivo contribuinte da obrigação principal, como perante a fonte pagadora, na qualidade de responsável pela obrigação de reter e recolher o tributo.

As conclusões acima ficam evidenciadas no quadro comparativo a seguir:

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

<p><i>do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.</i></p> <p><i>Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.</i></p>	<p><i>Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.</i></p> <p><i>Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.</i></p>
--	---

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

Ademais, ninguém põe em dúvida a manutenção da multa pela falta de recolhimento do carnê-leão, que pressupõe relação entre pessoas físicas, que nem sempre possuem estrutura para cumprir com a obrigação, sendo que quem recolhe a antecipação, nesse caso, é o próprio contribuinte que arca com o encargo financeiro do tributo, descartada a possibilidade de apropriação indébita. Nesse passo, causa ainda maior perplexidade a conclusão de que a multa pela falta de retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora teria sido extinta, já que as fontes pagadoras, na sua maioria, são pessoas jurídicas que dispõem de meios adequados ao cumprimento da obrigação. Acrescente-se que a retenção na fonte sem o respectivo recolhimento caracteriza apropriação indébita, portanto haveria ainda a possibilidade do cometimento de crime, sem

qualquer previsão de sanção na esfera tributária, o que também seria inédito no Sistema Tributário Nacional.

Em verdade, diferentemente do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o texto do artigo 9º da Lei 10.426, de 2002, não discrimina entre lançamento de multa isolada ou lançamento de multa acompanhada da exigência do respectivo imposto ou contribuição. O legislador, nessa ocasião, limita-se a estabelecer uma sanção para a fonte pagadora que deixar de reter ou recolher o tributo incidente sobre o rendimento que ela, a fonte, pagar a terceiros.

Evidentemente, se o lançamento se referir a retenção de imposto ou contribuição que não puder ser exigida do beneficiário (seja por que se trata de retenção exclusiva na fonte, seja porque ainda não se atingiu a data fixada para a entrega da declaração de rendimentos, no caso de pessoa física; ou a data do encerramento do período de apuração, no caso de pessoa jurídica), a autoridade lançadora, além da multa pela falta de retenção, acrescentará às exigências fiscais o valor do imposto ou contribuição que não fora retido ou recolhido. Se a responsabilidade pelo pagamento, no momento da lavratura do lançamento de ofício, já estiver sido transferida para o beneficiário do rendimento, o auto de infração, no tocante à fonte pagadora, limitar-se-á a impor multa prevista no artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2009, e, eventualmente, dos juros de mora.

Daí que, conforme bem orienta o Parecer Normativo Cosit nº 1, de 2002, o lançamento de ofício em questão, dependendo das circunstâncias concretas de cada caso, poderá ser de multa isolada, ou de multa acompanhada do tributo. Não é por outra razão que o legislador, na redação do artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, se abstém de discriminar multa isolada de multa acessória à exigência de tributo.

Embora a impugnante invoque diversos precedentes atribuídos ao Carf em favor de sua tese, alguns dos acórdãos citados nem sequer tratam da questão ora em discussão, pois suas ementas se limitam a afirmar que se acha revogada a norma que fixava multa pela falta de acréscimo da multa de mora ao recolhimento efetuado em atraso, que é ponto sobre o qual não existe controvérsia ou que é irrelevante para o presente litígio. Mesmo os precedentes que de fato se dedicam ao tema ora em discussão, isto é, se cabe ou não impor multa pela falta de recolhimento ou retenção do IRRF após o encerramento do período de apuração no caso de beneficiário pessoa jurídica, não podem servir de fundamento para julgar improcedente o presente lançamento. Ocorre que a realidade é que não se pode afirmar que o Carf tenha adotado um entendimento uniforme sobre a matéria, nem muito menos que o entendimento dominante nesse órgão colegiado é consentâneo com a tese sustentada pela impugnante.

Confira-se adiante uma série de decisões que adotaram posição contrária à defendida pela impugnante, as quais são mais recentes e até mais numerosas.

Acórdão nºs 9202003.580, 9202003.581 e 9202003.582, todos de 03/03/2015:

"Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF Ano-calendário:2007, 2008 FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA.

OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

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

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

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

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

Acórdão nº 9202003.583, de 03/03/2015:

(...)

Ressalve-se que, ainda que a respeito de determinado tema se tenha realmente formado consenso no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (Carf) ou no Judiciário, a autoridade julgadora de primeira instância não está vinculada a tal entendimento, ressalvadas as hipóteses excepcionadas pela lei, mas nenhuma delas se aplica ao presente caso.

Em primeiro lugar, são de observância obrigatória para toda a Administração Tributária Federal as súmulas vinculantes editadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) nos termos do artigo 103-A da Constituição Federal (introduzido pela Emenda Constitucional nº 45, de 2006), mas não se conhece nenhuma que verse sobre os assuntos em discussão. Em segundo lugar, também têm efeito vinculante na Administração Tributária Federal as teses jurisprudenciais consideradas pacificadas em virtude de decisões proferidas pelo STF ou do Superior Tribunal de Justiça (STJ) tomadas no âmbito de processos que seguem o rito estabelecido pelos artigos 976 a 987 do Código de Processo Civil de 2015, desde que observado o disposto no Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013, aprovado por Despacho do Ministro da Fazenda, de 02 de julho de 2013, publicado no Diário Oficial da União de 05.07.2013. Contudo, tampouco se conhece alguma decisão dessa natureza que trate do assunto em discussão no presente litígio. Quanto aos precedentes administrativos, o artigo 75 do Regimento Interno do Carf aprovado pela Portaria MF nº 343 de 9 de junho de 2015, prevê ainda que o Ministro de Estado da Fazenda poderá conferir efeitos vinculantes para toda a administração tributária federal às súmulas aprovadas por

aquele colegiado administrativo. Todavia, mais uma vez, não há registro de nenhuma súmula desse órgão sobre a matéria em causa que tenha adquirido a qualidade de vinculante.

Assim, o decidido num determinado processo, quer judicial, quer administrativo, em princípio só vincula aos que dele são parte, ressalvadas as exceções mencionadas. Como as partes em litígio não demonstram que a autuada é parte nos processos em que foram proferidas as decisões por elas citadas, as invocações e citações de precedentes judiciais e administrativos, bem como de passagens doutrinárias, são tomadas apenas como reiteração ou ilustração do argumento respectivo.

Cumprido, pois, rejeitar a tese de que a multa imposta à fonte pagadora pela falta de retenção e recolhimento do IRRF tenha sido revogada pela Lei nº 11.488, de 2007. Por essa mesma razão, rejeitam-se as conclusões dos dois pareceres jurídicos anexados pela impugnante à sua defesa.

Arguição de que multa exigida não tem base de cálculo

Segundo a impugnante, a exigência padeceria de vício, visto que seria inexistente, no presente caso, base de cálculo para sustentar a sua cobrança, porque, nos termos do parágrafo único do artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, a multa de que trata o referido artigo será calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado. Contudo, prossegue a impugnante, os valores pagos a título de JCP pela autuada já teriam sido oferecidos à tributação pela beneficiária na data de seu vencimento, de sorte que não haveria base de cálculo para apuração da multa.

Todavia, o argumento da impugnante não se sustenta.

Antes de mais nada, cumpre reiterar que a defesa apenas alega, mas em nenhum momento comprova, que o beneficiário tenha de fato submetido o valor dos rendimentos recebidos à tributação. De qualquer forma, oferecer à tributação não equivale a recolhimento do valor que seria devido pela fonte pagadora na data do vencimento fixado para o recolhimento da retenção que deixou de ser efetuada, pois o beneficiário, ao final do período de apuração pode registrar resultado tributável negativo.

Mais importante ainda é que o parágrafo único do artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, estabelece que a multa em questão será calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida. Logo, independentemente do procedimento adotado pelo beneficiário do rendimento, o fato gerador da multa e sua base de cálculo já se encontram fixados pela legislação: esta última é o montante que devia ser retido ou recolhido.

A circunstância de posteriormente o rendimento vir a ser oferecido à tributação pelo beneficiário não elimina nem exclui a infração cometida pela

fonte pagadora, nem muito menos apaga a base de cálculo da multa a que se encontra sujeita. A multa prevista no artigo 9º da Lei nº 10.429, de 2002, é cominada em função de irregularidade praticada pela fonte pagadora. Sua responsabilidade em nada é afetada pelo comportamento posterior do beneficiário do rendimento. No caso de este ser pessoa jurídica, e de o lançamento de ofício ser efetuado após o encerramento do período de apuração por ele adotado, o imposto que deixou de ser retido, não sendo a tributação exclusiva na fonte, deixa de ser responsabilidade da fonte pagadora, não em função de qualquer procedimento adotado pelo beneficiário, mas simplesmente porque a lei determina que ele está obrigado a computar na base tributável todos os rendimentos percebidos. Não obstante, a infração cometida pela fonte pagadora, em qualquer hipótese, subsiste, e por isso, ela se acha sujeita à multa em discussão. E sua base de cálculo encontra-se perfeitamente determinada.

Por conseguinte, cumpre rejeitar a arguição da impugnante discutida nesta subseção.

Arguição de que o percentual da multa seria de 50%

No entender da impugnante, as multas isoladas, após a Lei nº 11.488, de 2007, somente podem ser cobradas à razão de 50% do valor do imposto, no caso de recolhimento mensal (estimativa) e não 75%, em caso que não se confunde com o recolhimento mensal, como aplicou fisco.

Todavia, a arguição é infundada, visto que a multa de 50% é cominada apenas para as hipóteses previstas no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007. Tais hipóteses designam infrações bem diversas da que ora se trata.

No caso de falta de retenção ou recolhimento, pela fonte pagadora, do IRRF incidente sobre pagamentos que efetuar, espécie de infração cometida pela autuada, a multa aplicável é a prevista no artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com a redação dada pela mesma Lei nº 11.488, de 2007. De acordo com o texto dessa norma, o percentual da multa é o mesmo previsto no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, duplicado, se for o caso, nas mesmas hipóteses previstas no § 1º do mesmo artigo. Uma vez que a autoridade lançadora aplicou o percentual de 75%, o lançamento encontra-se em perfeitamente conformidade com o texto legal.

Por conseguinte, cumpre rejeitar as arguições da impugnante discutidas nesta subseção e manter integralmente as respectivas exigências fiscais.

Arguição de ausência de danos e de ofensa aos princípios diversos

A impugnante argumenta que, embora a Cosern tenha deixado de reter o valor relativo ao IRRF na qualidade de responsável tributário, o valor teria sido recolhido pelo contribuinte de fato da relação jurídica tributária; além disso, a multa de mora também foi recolhida pela fonte pagadora. Por isso, prossegue a impugnante, não teria havido nenhum dano ao erário, já que o tributo em

questão teria sido devidamente recolhido com os acréscimos legais devidos. Daí se derivaria, segundo a impugnante, que a multa isolada exigida, além de não ter propósito ou motivo aparente, ofende diversos princípios tributários, tais como os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco.

Contudo, o argumento da impugnante é infundado.

Antes de mais nada, ressalte-se que a impugnante apenas alega, mas não comprova que o beneficiário do pagamento, a Neoenergia, tenha de fato oferecido à tributação os juros sobre o capital próprio recebidos. A impugnante menciona que os livros razão da Neoenergia comprovariam tal tributação, mas não se encontra nos autos nenhuma cópia dos livros mencionados. Ainda que se presuma que o beneficiário tenha oferecido à tributação os rendimentos, isso significa que apenas computou a receita respectiva em seu resultado tributável, mas daí necessariamente não decorre nenhum recolhimento efetivo de tributo, pois esse depende de que a receita correspondente aos juros sobre o capital próprio não tenha sido obliterada eventualmente por outros resultados negativos do mesmo período de apuração ou de que não tenha sido ao menos parcialmente compensada com resultados negativos acumulados de períodos anteriores.

Mais importante, mesmo que se admita, apenas para argumentar, já que a alegação da autuada não foi comprovada, que o beneficiário tenha computado em seu resultado os rendimentos em causa, e que o respectivo montante tenha gerado recolhimento de imposto e contribuição igual ao que deveria ter sido retido pela fonte pagadora, é inegável que tal recolhimento se faria muito depois do prazo fixado para o recolhimento, pela fonte pagadora, do imposto que deveria ter sido retido. Logo, no mínimo, há evidente perda financeira para a União, correspondente ao prazo transcorrido entre um prazo de recolhimento e outro.

Quanto à multa de mora à qual se refere a impugnante, conforme já explicado em subseção precedente deste voto, ela tampouco compensa a perda financeira mencionada no parágrafo anterior, pois a autuada limitou-se a recolher apenas o percentual de 0,33% sobre o valor que deveria ser retido e recolhido, como se o atraso no efetivo recolhimento seria de apenas um dia. No entanto, esse atraso se prolonga, no mínimo até que se encerre o período de apuração adotado pelo beneficiário do pagamento, que pode ser trimestral ou anual.

De qualquer forma, a multa de mora recolhida é imposta para o caso de infração diversa daquela que ora se trata, isto é, o recolhimento em atraso de determinado tributo ou contribuição. Ora, no caso presente, não houve retenção nem recolhimento algum.

Assim, o recolhimento de tal multa de mora, por si só insuficiente, torna-se completamente inapropriado e inócuo.

De resto, tampouco cabe acatar as arguições da impugnante segundo as quais o lançamento teria violado princípios constitucionais e normas do CTN. Em

verdade, como vimos, os autuantes observaram estritamente o disposto na leis ordinárias vigentes que regem matéria. Logo, o acatamento das arguições da impugnante implicaria deixar de aplicar normas plenamente em vigor a pretexto de seriam incompatíveis com outras normas de hierarquia superior, o que é uma faculdade conferida somente aos membros do Poder Judiciário. À autoridade administrativa, ao contrário, cumpre dar fiel cumprimento ao ordenamento vigente, sob pena de responder pela violação de dever funcional.

A propósito de estar a autoridade administrativa impedida de deixar de aplicar a lei a pretexto de que esta seria inconstitucional ou ilegal, vale a pena lembrar a Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, que disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ. Seu artigo 7º dispõe que o julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos, além de cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido. Por sua vez, a disposição referida da Lei nº 8.112, de 1990, estabelece que entre os devedores do servidor está o de observar as normas legais e regulamentares.

Logo, o exame de tais argumentos escapa à competência da autoridade administrativa julgadora. No entanto, não é demais lembrar que a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio, assim como os demais invocados pela impugnante, orientam a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco.

Dá se segue também que, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Reitere-se que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Por conseguinte, cumpre rejeitar as arguições da impugnante discutidas nesta subseção e manter integralmente as respectivas exigências fiscais”.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário para manter o lançamento de ofício.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça