



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

Processo nº	10580.720370/2008-01
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	9101-002.956 – 1ª Turma
Sessão de	03 de julho de 2017
Matéria	MULTA ISOLADA POR FALTA DE RETENÇÃO DE IRRF
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2003

FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. MULTA EXIGIDA DA FONTE PAGADORA. CABIMENTO.

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 responsável pela multa relativa à falta de sua retenção/recolhimento, prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 e mantida pela Lei nº 11.488/2007.

A cobrança da multa persiste mesmo diante da submissão dos rendimentos pagos à tributação e do pagamento de multa de mora relativa ao atraso do recolhimento. Não há que se falar, neste contexto, em denúncia espontânea ou em aplicação retroativa de norma mais benigna.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Ausente, momentaneamente, o conselheiro Luís Flávio Neto, o qual votou apenas quanto ao conhecimento do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo,

Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL em 04/08/2011, com fundamento no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (RICARF/2009), em que se alega a existência de divergências jurisprudenciais acerca de matéria relacionada à lide.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1102-00.229, por meio do qual os membros da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiram: 1) por unanimidade, afastar as preliminares arguidas; e 2) no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa isolada.

O único lançamento exonerado pela decisão recorrida foi, portanto, a multa cobrada isoladamente em razão da não realização de retenção de IRRF incidente sobre os juros sobre capital próprio pagos pela COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA à empresa GUARANIANA S.A. em 31/12/2003.

Os demais lançamentos constantes do presente processo foram mantidos (tanto pela decisão de primeira instância quanto pelo Acórdão nº 1102-00.229): a) IRPJ e CSLL decorrentes da omissão de receitas financeiras relativas ao recebimento de juros sobre capital próprio da COMPANHIA ENERGÉTICA DO RIO GRANDE DO NORTE - COSERN, indevidamente contabilizadas como rendimento decorrente de ajuste por aumento do valor de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial; b) IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorrentes da omissão de receitas financeiras relativas ao recebimento de juros sobre capital próprio da empresa ITAPEBI S.A., contabilizadas indevidamente como dividendos recebidos; e c) CSLL sobre a redução indevida do lucro líquido em decorrência de exclusões não autorizadas pela legislação de regência da contribuição.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ/CSLL

Exercício: 2004

OMISSÃO DE RECEITA. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO – Constatada a omissão de receitas financeiras representada pelo não reconhecimento dos juros sobre o capital próprio, contabilizados como rendimento decorrente de ajuste de valor de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial e como dividendos, correto o lançamento que recompõe a base de cálculo e exige as diferenças dos valores indevidamente subtraídos à tributação.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECOMPOSIÇÃO EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE – Consoante jurisprudência dominante neste Colegiado, não cabe retificar o lucro da exploração sobre os valores apurados em ação fiscal, decorrente de receitas omitidas.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**Exercício: 2004**

CSLL. BASE DE CÁLCULO. DIFERENÇA IBC/BTNF – Falta previsão legal que permita excluir da base de cálculo da CSLL os valores correspondentes à diferença dos índices IPC/BTNF, relativos aos encargos de depreciação, amortização e exaustão.

IRRF – FALTA DE RETENÇÃO DA FONTE PAGADORA SUPRIDA PELO OFERECEMENTO A TRIBUTAÇÃO PELO RECEBEDOR – O PNCST 01/2002 determina que nos casos de incidência na fonte, cuja natureza seja 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.

LANÇAMENTOS DECORRENTES – PIS/COFINS – Tratando-se de lançamentos decorrentes, mantidos os valores tributáveis que lhes deram causa, deve-se dar a estes o mesmo destino.

Devidamente intimada a respeito da decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs, em 04/08/2011, recurso especial insurgindo-se contra o acórdão, sob a alegação de que ele teria dado à lei tributária interpretação diversa da que tem sido adotada em outros processos julgados no âmbito do CARF, em relação à cobrança de multa isolada pela falta de retenção de IRRF.

Em atendimento aos requisitos de admissibilidade do recurso especial, então previstos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do RICARF/2009 (requisitos que basicamente foram mantidos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II da versão atualmente vigente do Regimento, aprovada pela MF nº 343, de 09/06/2015 - RICARF/2015), a PGFN apontou acórdãos de turma de câmara do CARF e de câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes que teriam dado ao tema combatido interpretação diversa daquela esposada pelo acórdão recorrido.

A recorrente PGFN afirma que o acórdão recorrido teria abraçado o entendimento de que a exigência da multa imposta à fonte pagadora que deixa de realizar a retenção do IRRF deve ser afastada se o beneficiário do pagamento oferecer o rendimento à tributação e a respectiva multa de mora for paga. Assim, a decisão teria entrado em divergência com os acórdãos nº 2102-00.465 (proferido pela 2ª Turma da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF) e nº 106-16.710 (prolatada pela 6ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes).

O primeiro paradigma indicado pela Fazenda Nacional teria concluído que a simples falta de retenção de imposto de renda pela fonte pagadora enseja a aplicação da multa isolada, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426/2002. Já a segunda decisão paradigma seria ainda mais taxativa, ao declarar que, a partir da edição da Medida Provisória (MP) nº 16/2001 (convertida na Lei nº 10.426/2002), é devida a cobrança de multa isolada da fonte pagadora por falta de retenção ou recolhimento de imposto de renda sob sua responsabilidade, independentemente de o beneficiário ter submetido os rendimentos a tributação.

Além de defender a existência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigmas, a PGFN apresenta uma série de alegações que deveriam, sob seu ponto de vista, provocar a reforma da decisão recorrida no que diz respeito à cobrança de multa isolada motivada pela falta de retenção de imposto de renda pela fonte pagadora. Em suma, argumenta-se que:

- A leitura do art. 9º da Lei nº 10.426/2002 é suficiente para se concluir que a mera falta de retenção de imposto de renda pela fonte pagadora já é expressamente caracterizada como o tipo legal ensejador da multa, sendo irrelevante, dado o caráter de obrigatoriedade e estrita vinculação do lançamento previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que o beneficiário do pagamento tenha oferecido os rendimentos à tributação;

- O Parecer Normativo nº 1/2002 da Receita Federal afirma que, verificada a falta de retenção de imposto de renda após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, exige-se da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados e, do contribuinte, o imposto, a multa de ofício e os respectivos juros de mora;

- Sendo incontroverso que a autuada pagou ou creditou juros sobre capital próprio à empresa GUARANIANA S.A. em 31/12/2003, no montante de R\$ 60.001.606,14, sem efetuar a retenção do IRRF, indiscutível o cabimento da multa isolada;

- O aplicador da lei e o julgador não podem relevar penalidades ou conceder qualquer redução nas multas lançadas sem o amparo de previsão legal, posto que o art. 97 do CTN determina que somente a lei pode estabelecer hipóteses de dispensa ou redução de penalidades.

A Fazenda Nacional encerra seu recurso especial com o pedido de que este seja conhecido e provido para reformar a decisão recorrida na parte que lhe foi desfavorável, mantendo-se a multa isolada aplicada.

A irresignação da recorrente foi submetida a juízo de admissibilidade, a fim de se verificar o atendimento aos requisitos regimentalmente exigidos dos recursos especiais. As conclusões foram expostas em despacho de 02/07/2015.

O aludido despacho concluiu que restara plenamente configurada a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido (nº 1102-00.229) e as decisões indicadas como paradigmas (nº 2102-00.465 e nº 106-16.710). Entendeu-se que, diante de situações fáticas com o mesmo contorno, o acórdão recorrido se pautou pela exoneração da penalidade prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 enquanto os paradigmas teriam sustentado a sua incidência impositiva nos casos de descumprimento da obrigação legal de reter e recolher em fonte o imposto de renda. Assim, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deu seguimento ao recurso especial interposto pela PGFN.

Em 13/07/2015, o sujeito passivo foi intimado, por meio de mensagem eletrônica enviada à sua Caixa Postal (Domicílio Tributário Eletrônico), a respeito do teor do Acórdão nº 1102-00.229, da interposição de recurso especial pela Fazenda Nacional e de sua admissão, nos termos dos art. 69 do Anexo II do RICARF/2015. Em resposta, foram apresentadas, em 28/07/2015, contrarrazões às alegações recursais da PGFN.

Assim podem ser resumidas as alegações perfiladas pela contribuinte recorrida:

- O recurso especial manejado pela Fazenda Nacional não pode ser conhecido no que diz respeito à arguida divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o paradigma nº 2102-00.465, porque o entendimento dissonante apontado pela recorrente reside no voto vencido da decisão paradigma. Seu voto vencedor não se pronunciou a respeito dos efeitos que as alterações legislativas realizadas na Lei nº 9.430/1996 teriam operado na revogação da exigência da multa na sua forma isolada decorrente da ausência de retenção de imposto de renda na fonte;

- Também impede o conhecimento do recurso especial fazendário o fato de o acórdão recorrido e os paradigmas (nº 2102-00.465 e nº 106-16.710) tratarem de situações fáticas distintas e de premissas diferentes: os acórdãos paradigmas discutem a exigibilidade de multa isolada enquanto a decisão recorrida analisa a exigibilidade de multa de ofício isolada, quando é comprovado o cumprimento da obrigação principal antes de qualquer procedimento de fiscalização;

- A aplicação de multa isolada sobre a falta de recolhimento do IRRF deixou de existir, nos termos do art. 14 da MP nº 351/2007 (posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), não podendo, portanto, ser exigida na hipótese analisada nos autos;

- Com base na nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996, a multa somente pode ser exigida de forma isolada, e no percentual de 50%, nas hipóteses de ausência de recolhimento das estimativas mensais e de falta de pagamento de carnê-leão por pessoa física;

- A mesma MP nº 351/2007 alterou também a redação do art. 9º da Lei nº 10.426/2002. De acordo com o novo texto (em que foi suprimida a referência ao inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996), a falta de recolhimento do IRRF somente pode ser punida com a imposição de multa de ofício, juntamente com o principal e os juros de mora;

- Ainda assim, tal multa de ofício somente pode ser exigida em duas hipóteses: i) o IRRF que deixou de ser recolhido sujeita-se a tributação definitiva; ou ii) o IRRF que deixou de ser recolhido é considerado como antecipação do tributo devido e seu não recolhimento foi verificado antes de encerrado o período de apuração do beneficiário dos rendimentos;

- Não existe mais, portanto, a hipótese de aplicação da multa de ofício isolada nos casos de não retenção ou não recolhimento de IRRF com base no art. 9º da Lei nº 10.426/2002. Por força do art. 106, inciso II, do CTN, a lei mais benéfica deve retroagir para afastar penalidade mais grave aplicada com fulcro na lei anterior;

- Não se aplica ao caso analisado nos presentes autos a multa de ofício prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, uma vez que o beneficiário do rendimento ofereceu-o à tributação no momento do pagamento/creditamento e a contribuinte recorrida efetuou o recolhimento da multa moratória;

- Ainda que assim não se entendesse, ainda assim seria descabida a multa combatida por ser inexistente a base de cálculo que poderia sustentar sua cobrança. Como os valores pagos a título de juros sobre capital próprio foram oferecidos à tributação pelo

beneficiário na data de seu vencimento, não existe "diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida ou que for recolhida após o prazo fixado", que seria, nos termos do parágrafo único do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, a base de cálculo da multa ali fixada;

- As multas isoladas só podem, após o advento da Lei nº 11.488/2007, ser cobradas à razão de 50% do valor do imposto, no caso de falta de recolhimento mensal de estimativa, e não a 75% em caso que não se confunde com recolhimento mensal;

- No caso concreto, o fato de a contribuinte recorrida ter, antes da instauração de qualquer procedimento de fiscalização, espontaneamente recolhido a multa de mora devida em face da não retenção, agregado ao oferecimento da receita à tributação pela beneficiária GUARANIANA, a exonera da imputação de qualquer modalidade de multa ou penalidade, nos termos do art. 138 do CTN;

- O Parecer Normativo da Coordenação Geral de Tributação (PN CGT) nº 1/2002 estabelece que, 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 seus rendimentos à tributação. 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;

- A antiga redação do art. 9º da Lei nº 10.426/2002 previa a aplicação da multa isolada apenas nas hipóteses em que o pagamento a destempo estivesse desacompanhado da multa de mora, o que não se verificou no caso concreto;

- A recorrente defende a procedência da multa isolada sob discussão apontando em seu favor, inclusive, o PN CGT nº 1/2002. Conforme já se demonstrou, o aludido parecer, na realidade, se coaduna com o procedimento adotado pela contribuinte recorrida. Ainda que assim não fosse, eventual posicionamento dissonante do parecer não afetaria a julgamento em curso, uma vez que ele era anterior à vigência da Lei nº 11.488/2007 (que revogou a possibilidade de imputação de multa isolada por não retenção na fonte de IRRF) e não vincula a conduta dos contribuintes por não possuir status de lei;

- Embora o PN CGT nº 1/2002 efetivamente determine que, se o beneficiário dos rendimentos submetê-los à tributação, ainda assim podem ser exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora, tal disposição deve ser interpretada à luz da Lei nº 11.488/2007. A multa de ofício da ordem de 75% só seria aplicável em casos de falta de recolhimento do imposto pelo beneficiário do rendimento, de recolhimento extemporâneo ou de ausência de recolhimento da multa de mora pela fonte pagadora antes da ação fiscal;

- O julgador da decisão *a quo* não fez qualquer declaração de constitucionalidade de lei, mas apenas a interpretou em conformidade com a aplicação e a preservação dos princípios constitucionais.

Fechando suas contrarrazões, a contribuinte recorrida pleiteia o não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, pelas razões expostas, ou, alternativamente, a negativa de seu provimento e a manutenção do acórdão recorrido na parte que trata da multa por não retenção de IRRF.

Também em decorrência da intimação ocorrida em 13/07/2015, a contribuinte autuada apresentou, em 28/07/2015, recurso especial se indispondo contra a parte do Acórdão nº 1102-00.229 que lhe foi desfavorável.

A contribuinte recorrente questionou o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido em relação a duas matérias:

- a) Possibilidade de recomposição do Lucro de Exploração para efeito de apuração da base de cálculo dos incentivos fiscais

A contribuinte argumenta que, por equívoco, deixou de adicionar os valores recebidos a título de juros sobre capital próprio às bases de cálculo dos tributos mencionados nos autos de infração, embora tenha contabilizado corretamente tais rendimentos. Ao recompor a apuração do imposto de renda incidente sobre tais valores, a autoridade lançadora desconsiderou seus efeitos sobre o cálculo do benefício fiscal de redução, no percentual de 37,5%, do imposto sobre o lucro da exploração, a que a contribuinte fazia jus em 2003.

O acórdão recorrido, ao defender que realmente não cabe à Fiscalização retificar o lucro da exploração no lançamento fiscal, teria entrado em divergência com o Acórdão nº 101-96.417, proferido pela 1^a Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes. A decisão paradigmática adotaria entendimento frontalmente oposto ao do acórdão recorrido, pugnando pelo cabimento, mesmo nos lançamento de ofício, da recomposição do Lucro da Exploração para o cálculo da parcela incentivada e do tributo devido.

- b) Possibilidade de dedução da diferença decorrente da variação IPC/BTNF, no ano-calendário de 1990, relativamente à CSLL

Em relação aos encargos de depreciação da parcela do custo de bens baixados a qualquer título, computados em conta de resultado, correspondente à variação IPC/BTNF no ano de 1990, a contribuinte defende a sua dedutibilidade na base de cálculo da CSLL, com fulcro nos arts. 2º e 3º da Lei nº 8.200/1991. A Fiscalização discordou de tal procedimento, lançando a glosa da referida dedução.

Tal glosa foi mantida pela decisão recorrida, sob o argumento de que a dedução prevista na Lei nº 8.200/1991 efetivamente não se aplica à CSLL. Instaurou-se, dessa forma, no entendimento da contribuinte recorrente, dissídio jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 108-08.264, prolatado pela 8^a Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes. O acórdão apontado como paradigma teria defendido que se aplica também à CSLL a possibilidade de dedução decorrente da diferença entre o IPC e o BTNF na atualização do balanço patrimonial.

Após elencar argumentos de mérito que, no seu entendimento, deveriam levar à reforma do acórdão recorrido no que diz respeito às duas matérias em relação às quais arguiu-se a existência de divergências jurisprudenciais, a contribuinte recorrente encerra seu recurso especial pleiteando seu conhecimento e provimento para julgar integralmente insubstancial o auto de infração combatido.

A exemplo do que aconteceu com o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, a peça recursal manejada pela contribuinte também foi submetida a exame de sua

admissibilidade (conformidade com os pressupostos estabelecidos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do RICARF/2015).

Despacho exarado em 03/09/2015, devidamente acatado pelo Presidente da 1^a Câmara da 1^a Seção de Julgamento do CARF e referendado pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), determinou a negativa de seguimento do recurso especial interposto pela contribuinte em relação às duas matérias combatidas, com base nas seguintes justificativas:

- Quanto à matéria "possibilidade de recomposição do Lucro de Exploração para efeito de apuração da base de cálculo dos incentivos fiscais", não restou configurada a divergência jurisprudencial arguida pela recorrente, uma vez que as decisões contrapostas tratam de situações fáticas distintas: o acórdão recorrido analisou a possibilidade de recomposição do lucro da exploração sobre valores decorrentes de omissão de receitas, apurada em ação fiscal, enquanto a recomposição cuja possibilidade foi apreciada pelo acórdão paradigma nº 101-96.417 referia-se a despesas indevidáveis;

- Quanto à matéria "possibilidade de dedução da diferença decorrente da variação IPC/BTNF, no ano-calendário de 1990, relativamente à CSLL", o recurso não pode ser conhecido em razão do descumprimento de requisitos de admissibilidade expressamente previstos no RICARF/2015, já que o acórdão recorrido adota entendimento de súmula de jurisprudência do CARF (Súmula CARF nº 55) e o acórdão paradigma nº 108-08.264 contraria o teor da mesma súmula.

Tendo sido integralmente negado o seguimento ao recurso especial da contribuinte, os autos seguiram para a CSRF para julgamento do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator

Conforme relatado, tanto a PGFN quanto a contribuinte recorreram do Acórdão nº 1102-00.229, mas somente o recurso especial fazendário obteve seguimento. Nas contrarrazões que opôs ao recurso, a contribuinte defendeu preliminarmente seu não conhecimento.

Assim, analiso inicialmente as arguições preliminares de não conhecimento do recurso especial interposto pela PGFN. Na sequência, caso se conclua pelo seu conhecimento, passarei ao exame do mérito da única matéria recorrida: a cobrança de multa da fonte pagadora que deixa de realizar a retenção e o recolhimento de imposto de renda na fonte.

I) Preliminares de não conhecimento do recurso especial da PGFN

A recorrida argumenta que o recurso apresentado pela Fazenda Nacional não pode ser conhecido por dois motivos: i) o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas tratam de situações fáticas distintas e partem de premissas diferentes; ii) o trecho do acórdão paradigma nº 2102-00.465 utilizado para suscitar a existência de dissídio jurisprudencial frente ao acórdão recorrido foi retirado do voto vencido do julgado, não se prestando à pretensão da recorrente.

Pois bem. A recorrida alega que o acórdão combatido analisa a exigibilidade de multa de ofício isolada, tendo sido cumprida a obrigação principal antes de qualquer procedimento de fiscalização, enquanto as decisões paradigmas examinariam situação fática distinta, consistente no cabimento da exigência de multa isolada. Daí adviria a falta de similitude fática que impede o conhecimento do recurso.

A fim de analisar a procedência do argumento da recorrida, examine-se inicialmente o contexto fático abordado no Acórdão nº 1102-00.229, decisão ora questionada.

No auto de infração que motivou a formalização dos presentes autos, é possível identificar o item "003 - MULTA ISOLADA - RETENÇÕES NA FONTE", onde a infração constatada pela Fiscalização é identificada e o cálculo do valor da multa isolada é explicitado:

"003 - MULTA ISOLADA - RETENÇÕES NA FONTE

Multa isolada referente a falta de retenção de IRRF sobre os juros sobre o capital próprio, pagos ou creditados em 31/12/2003 a empresa guaraniana S/A, no valor de R\$ 60.001.606,14, escriturado na conta do razão nº 635041900K (Juros Capital Próprio - COEL). Demonstrativo da retenção e da multa isolada a seguir:

CALCULO DA RETENÇÃO :

Valor pago ou creditado a título de juros sobre o capital próprio = R\$ 60.001.606,14

Valor da Fonte = R\$ 60.001.606,14 X 15% = R\$ 9.000.240,92

Valor da Multa = 75% X 9.000.240,90 = R\$ 6.750.180,69

Conforme inciso I do Art. 44 da Lei nº9.430 de 1996

Data	Valor Multa Isolada
31/12/2003	R\$ 6.750.180,69

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 9º da Lei nº 10.426/02." (grifou-se)

No Termo de Constatação Fiscal lavrado pela autoridade lançadora, a infração em tela é assim identificada:

"04- **Multa Isolada (75% do IRRF)**, no valor de R\$ 6.750.180,69, referente a falta de retenção de IRRF sobre os juros sobre o capital próprio, pagos ou creditados em 31/12/2003 a empresa GUARANIANA S/A, no valor de R\$ 60.001.606,14.

Legislação: Art. 9º da Lei nº 10.426 de 2002" (grifou-se)

O voto condutor do acórdão recorrido, ao delimitar a questão que viria a analisar na sequência, referente à multa lançada em decorrência da falta de retenção e recolhimento de IRRF pela contribuinte, assim dispôs:

"Exigência do IRRF

Esta se faz para exigência da multa isolada, por falta de pagamento do imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos realizados a título de juros sobre o capital próprio, e teve o enquadramento legal: no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, e art. 9º da Lei nº 10.426/2002."

Do Acórdão nº 2102-00.465, primeiro paradigma apontado pela PGFN, é possível extrair os seguintes trechos de interesse para a verificação da existência de similitude fática entre esta decisão e o acórdão recorrido:

"IRR - FALTA DE RETENÇÃO - MULTA EXIGIDA DA FONTE PAGADORA

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

(...)

Relatório

Em face da contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 167/171 para **exigência de multa e juros isolados em razão da falta**

de retenção e recolhimento do IRRF incidente sobre pagamentos efetuados a pessoas físicas que lhe prestaram serviço. Tais serviços foram remunerados através do sistema de cartão "CASHCARD", oferecido pela empresa INCENTIVE HOUSE, e consistiam em uma remuneração variável paga a uma parte de seus funcionários, sendo certo que tal remuneração deixou de constar da DIRF apresentada pela pessoa jurídica (cf. TVF de fls. 160/166).

(...)

Voto Vencido

(...)

Trata-se de lançamento para **exigência de multa e juros isolados em razão da falta de retenção e recolhimento do IRRF** incidente sobre pagamentos efetuados a pessoas físicas. **A multa isolada foi exigida no percentual de 150%, nos termos do art. 44, II da Lei nº 9.430/96. O lançamento está fundamentado no art. 9º da Lei nº 10.426/02.**

Sustenta a Recorrente que esta multa não lhe poderia mais ser exigida, uma vez que **o referido art. 44 da Lei nº 9.430/96 fora alterado por meio da Lei nº 11.488/07 (MP 351/2007), tendo sido revogada a exigência isolada da multa.** Esta nova norma deveria ser aplicada retroativamente ao caso vertente, nos termos do art. 106 do CTN." (grifou-se)

Por fim, na segunda decisão paradigma, o Acórdão nº 106-16.710, é possível identificar as seguintes passagens:

"**FALTA DE RETENÇÃO OU RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA PELA FONTE PAGADORA - IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO - MOMENTO DE VERIFICAÇÃO DA FALTA - MULTA EXIGIDA DE FORMA ISOLADA - PREVISÃO LEGAL** -Somente com a edição da Medida Provisória nº. 16, de 27/12/2001, publicada no D.O.U de 28/12/2001, convertida na **Lei nº. 10.426, de 2002, é que passou a existir previsão legal para a cobrança de multa isolada da fonte pagadora, pela falta de retenção ou recolhimento de imposto de renda sob a sua responsabilidade**, quando a constatação da falta ocorre após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação.

(...)

Relatório

(...)

Em face da contribuinte acima mencionada, foi lavrado em 26/04/2006, o Auto de Infração — Imposto de Renda Retido na Fonte, fls. 146-167 e demonstrativos de fls. 115- 145, com ciência pessoal ao representante da autuada em 27/04/2006 — fl. 147, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.979.438,68, sendo: R\$ 635.031,23 de imposto de renda retido na fonte; R\$ 210.076,81 de juros de mora (calculados até 31/03/2006); R\$ 476.273,20 de multa de ofício (75%); **R\$ 574.795,66 de multa exigida isoladamente** e, R\$ 83.261,78 de juros de mora exigidos isoladamente, referentes aos anos de 2001 a 2005.

(...)

Voto

(...)

A exigência fiscal, ora combatida, resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da Recorrente, em que foram apuradas as seguintes infrações, descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 09-12:

(...)

- multas Isoladas — Falta de Retenção e recolhimento do IRF: nos períodos de 02/2001, 06/2001 a 12/2001, 01/2002 a 12/2002, 01/2003 a 03/2003, 05/2003 a 12/2003, 01/2004 a 12/2004. Enquadramento legal nos arts. 722, parágrafo único e 957 do RIR/1999; **art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002;**" (grifou-se)

Cotejando os trechos transcritos, não enxergo as distinções fáticas relevantes defendidas pela recorrida.

Nos três julgados contrapostos, o que se analisa é o cabimento da multa lançada com fundamento no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, que faz referência ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Em todos os casos, a multa foi constituída pela autoridade tributária por conta do descumprimento, por parte do sujeito passivo no papel de fonte pagadora, da retenção e recolhimento de IRRF a que era obrigado por lei.

As únicas diferenças fáticas que vislumbro não comprometem a configuração da similitude fática necessária à caracterização da divergência jurisprudencial exigida pelo art. 67 do anexo II do RICARF/2015. O fato de os beneficiários dos pagamentos serem pessoas físicas nos acórdãos paradigmas e uma pessoa jurídica no acórdão recorrido é irrelevante para o cotejo em andamento, uma vez que a discussão acerca do cabimento da multa por falta de retenção e recolhimento de IRRF não tem seus fundamentos alterados em função deste dado.

Da mesma forma, o fato de a multa discutida no paradigma nº 2102-00.465 ter sido lavrada no percentual de 150% não interfere no estabelecimento da similitude fática entre este julgado e o acórdão recorrido. O art. 9º da Lei nº 10.426/2002, fundamento legal para o lançamento da multa em ambos os casos, prevê a possibilidade de sua duplicação, quando for o caso. Trata-se apenas da previsão de possibilidade de "qualificação" da multa lançada contra a fonte pagadora omissa, a exemplo do que já acontece com a multa de ofício que acompanha o tributo constituído nos lançamentos tributários ordinários.

A confusão relativa à nomenclatura atribuída à multa fundada no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 (multa isolada, multa de ofício isolada, multa de ofício exigida isoladamente), indiretamente abordada nas contrarrazões da recorrida quando ela alega que os acórdãos recorrido e paradigmas tratariam de multas diferentes, deve-se aos fatos de o dispositivo fazer remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e de ambos os artigos terem sofrido alteração entre os anos de 2006 e 2007, conforme será analisado em detalhes na parte relativa ao mérito deste julgamento.

De toda forma, rejeito a alegação preliminar da recorrida de que o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido em razão de os acórdãos recorrido e paradigmas tratarem de situações fáticas distintas e partirem de premissas diferentes.

A recorrida ainda defende o não conhecimento do recurso especial com base em um segundo argumento: a PGFN teria apontado trecho do voto vencido do acórdão paradigma nº 2102-00.465 na tentativa de comprovar a existência de dissenso jurisprudencial entre esta decisão e o acórdão recorrido.

Não vislumbro irregularidade alguma no procedimento adotado pela Fazenda Nacional.

De fato, os trechos transcritos pela recorrente foram retirados do voto vencido do Acórdão nº 2102-00.465. Ocorre que a i. Conselheira Relatora daquele julgado não foi vencida em relação ao cabimento da exigência da multa fundada no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, mas apenas quanto à qualificação desta multa (a Relatora votou pela redução ao percentual de 75%, mas prevaleceu no Colegiado a aplicação da modalidade qualificada à razão de 150%).

Não deixa espaço para dúvidas a declaração do i. Relator designado como Redator, feita no início de seu voto vencedor:

"Com a devida vénia a nobre relatora, a quem tenho elevado respeito por seus ponderados posicionamentos jurídicos em votos prolatados no âmbito desta Turma de julgamento, **ouso discordar da desqualificação da multa de ofício, como proposto no voto vencido**, já que considero a conduta perpetrada pelo contribuinte EMERSON SISTEMAS DE ENERGIA LTDA de extrema gravidade." (grifou-se)

Outra prova da improcedência do argumento trazido pela recorrida é encontrada na parte dispositiva do acórdão, onde se lê:

"ACORDAM os Membros do Colegiado, por voto de qualidade, em NEGAR provimento ao recurso, **vencidos os Conselheiros Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (Relatora), Rogério de Lellis Pinto (Suplente Convocado) e Marcelo Magalhães Peixoto (Suplente Convocado), que davam parcial provimento para desqualificar a multa de ofício**. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos." (grifou-se)

Portanto, os trechos do voto da i. Conselheira Relatora que suscitam a efetiva divergência jurisprudencial não restaram vencidos, mas vencedores no julgamento do Acórdão nº 2102-00.465. A única parte em que o voto da Relatora restou vencido diz respeito à qualificação da multa aplicada, que não foi utilizada para fins de demonstração do dissídio.

Assim, rejeitando também a alegação de que o Acórdão nº 2102-00.465 não se prestaria ao papel de paradigma por ter tido seu voto vencido indicado como caracterizador da controvérsia jurisprudencial, CONHEÇO do recurso especial da Fazenda Nacional.

II) Cobrança de multa da fonte pagadora por falta de retenção/recolhimento de IRRF

A respeito da multa cobrada com fulcro no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, é importante salientar inicialmente que a conduta punida é o descumprimento da obrigação acessória legalmente imposta às fontes pagadoras de efetuar a retenção e o recolhimento do IRRF incidente sobre pagamentos que realizam. O procedimento é necessário para que chegue aos cofres públicos a antecipação do imposto de renda que o beneficiário do pagamento apurará somente ao final do período.

Para o completo entendimento do tema, é necessário que se estabeleça a distinção entre a multa fixada pelo art. 9º da Lei nº 10.426/2002 e as demais multas estabelecidas no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Pela clareza e assertividade de suas considerações, reproduzo as palavras da i. Conselheira Maria Helena Cotta Cardoso, designada Redatora do entendimento que se sagrou vencedor no Acórdão nº 9212-003.358:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ora, se os incisos I e II do *caput* do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de penalidades aplicáveis ao sujeito passivo na qualidade de contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o próprio beneficiário dos rendimentos, e o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, trata exclusivamente de multa por descumprimento da obrigação de reter e recolher o tributo, aplicável à fonte pagadora na qualidade de responsável, **o único elemento passível de empréstimo, do art. 44 para o art. 9º, diz respeito efetivamente aos percentuais de 75% ou 150%. Com efeito, não existe qualquer outro laime 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, reduzindoas ou, no caso do art. 9º, instituindo nova hipótese de incidência, preenchendo lacuna da legislação anterior."(grifei)

O texto acima não deixa dúvidas, no sentido de que o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, trata unicamente de multa por descumprimento de obrigação acessória pela fonte pagadora, portanto descarta-se a sua exigência juntamente com o respectivo imposto, cujo ônus é do beneficiário dos rendimentos. Ademais, fica patente que se trata de nova hipótese de incidência, o que também a desvincula definitivamente das hipóteses de incidência elencadas no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, eis que estas já existiam no ordenamento jurídico muito antes do advento da Medida Provisória nº 16, de 2001." (grifou-se)

O voto transscrito deixa claro o entendimento, compartilhado por mim, de que a multa definida no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 é, por definição, aplicada de forma isolada, pois trata-se de punição pelo descumprimento de obrigação acessória legalmente fixada. Assim, sua única relação com o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, seja na redação anterior, seja na atual, é o "emprestimo" dos percentuais ali estabelecidos: 75% e 150% (este último cabível caso a falta de retenção/recolhimento tenha se dado com uso de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964).

O Parecer Normativo Cosit nº 1, de 24/09/2002, mencionado tanto pela defesa do sujeito passivo quanto pela decisão de primeira instância (favorável ao Fisco) e pelos acórdãos indicados pela PGFN como paradigmas a respeito do tema, também se posiciona no sentido de que a multa prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 não se confunde com aquelas tipificadas no art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

"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.**

(...)

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

(...)

16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

- a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, **da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora;**
- b) submeteu o rendimento à tributação, **serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.**" (grifou-se)

Observe-se que o Parecer Normativo declara que, caso a falta de retenção do imposto seja detectada pelo Fisco após a data do encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado (hipótese dos autos), podem ser exigidos da fonte pagadora (responsável) a multa de ofício e juros de mora isolados (previstos no art. 43 da Lei nº 9.430/1996) e, do beneficiário do pagamento (contribuinte), o imposto e os respectivos multa de ofício e juros de mora.

Assim, verifica-se que a multa de ofício proporcional (prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996) e os juros de mora incidentes sobre o imposto serão cobrados do contribuinte, caso este não tenha oferecido os rendimentos à tributação de forma tempestiva. Da fonte pagadora, ainda assim seriam cobrados a multa pelo descumprimento da obrigação acessória de reter e recolher o imposto de renda e os juros de mora isolados. Note-se que o Parecer Normativo menciona a multa aplicada à fonte pagadora como "multa de ofício", mas na realidade quer se referir à multa isolada estabelecida no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, tanto que, em seu item 15, esclarece: "*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*".

O Parecer Normativo Cosit nº 1/2002 também desconstroi outra tese apresentada pela recorrida: a de que o fato de o contribuinte (beneficiário do pagamento) ter oferecido os respectivos rendimentos à tributação contribuiria para o afastamento da multa aplicada à fonte pagadora.

O item 16 do Parecer Normativo deixa claro que a multa imposta à fonte pagadora que deixou de efetuar a retenção e o recolhimento do IRRF é cobrada tanto na

hipótese em que o contribuinte tenha oferecido os rendimentos à tributação quanto na ausência de tal oferecimento. A falta de retenção/recolhimento já é legalmente definida como motivo suficiente para ensejar a cobrança da multa.

A multa aplicada com base no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 independe de o beneficiário do pagamento ter ou não oferecido posteriormente à tributação os rendimentos que recebeu. E não poderia ser diferente, uma vez que a obrigação imputada à fonte pagadora não se confunde com a imposta ao contribuinte beneficiário do pagamento. A primeira é de retenção e recolhimento do imposto de renda, a título de antecipação. A segunda, de oferecimento dos rendimentos à tributação.

Portanto, ao contrário do que defende a recorrida, o Parecer Normativo Cosit nº 1/2002 apresenta entendimento que vai de encontro às suas pretensões, e não o contrário.

Também considero improcedente a tese de que seria aplicável ao caso concreto o instituto da denúncia espontânea. A recorrida defende que a multa do art. 9º da Lei nº 10.426/2002 deveria deixar de ser aplicada porque, além de o beneficiário do pagamento (GUARANIANA S.A.) ter oferecido os rendimentos à tributação, a própria fonte pagadora recolheu posteriormente a multa de mora pelo atraso em relação ao recolhimento do IRRF que deveria ter sido retido por ocasião do pagamento realizado.

Como se sabe, a figura da denúncia espontânea tem previsão no art. 138 do CTN, que estabelece que "*a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo e dos juros de mora (...).*"

Inicialmente, note-se que o art. 138 não menciona o pagamento de multa de mora como instrumento eficaz para caracterizar a denúncia espontânea, citando apenas o tributo e os juros de mora. E isso ocorre justamente porque é a multa de mora que o contribuinte deseja ver excluída quando se denuncia e recolhe espontaneamente o tributo e os juros de mora.

No caso sob análise, seria impossível a opção da recorrida pela denúncia espontânea, simplesmente porque ela não tem tributo a pagar. Como já foi exposto, a falta de retenção/recolhimento foi detectada pelo Fisco após o fechamento do período de tributação do rendimento. Assim, o recolhimento do imposto de renda é de responsabilidade do contribuinte (o beneficiário do pagamento), não da recorrida (fonte pagadora). Totalmente descabido, portanto, cogitar-se de denúncia espontânea para afastar a responsabilidade por multa isolada decorrente do descumprimento de uma obrigação acessória.

Por fim, a recorrida também defende que a multa aplicada isoladamente à fonte pagadora pela falta de retenção/recolhimento do IRRF teria deixado de existir, ou sido revogada, pela MP nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007. Para refutar tal alegação, peço vênia para novamente recorrer à acurada análise desenvolvida pela i. Conselheira Maria Helena Cotta Cardoso no voto vencedor do Acórdão nº 9212-003.358:

"Com a edição da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, foi alterado o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, dentre outras finalidades, para extinguir a multa de ofício incidente sobre o pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo, desacompanhado de multa de mora. Dito dispositivo legal passou a ter a seguinte redação:

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

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

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

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

(...)"

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

Observe-se que **a extinção da multa isolada acima destacada, levada a cabo pela nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não tem qualquer reflexo nas multas do art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002**, eis que, conforme já patenteado no presente voto, os dois dispositivos legais tratam de penalidades distintas, o primeiro disciplinando as exigências em face do sujeito passivo contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o beneficiário dos rendimentos, e o segundo regulamentando a incidência pelo descumprimento de obrigação de retenção e recolhimento do tributo pela fonte pagadora, na qualidade de responsável. Como ficou assentado, **a conexão entre os dois dispositivos diz respeito unicamente aos percentuais de 75% e 150%**.

Tanto é assim que o art. 9º teve de sofrer também um ajuste, em função da realocação da multa de 150% (do *caput* para o §1º). Ademais, também havia neste dispositivo a previsão de aplicação de multa de ofício à fonte pagadora, pelo recolhimento em atraso do Imposto de Renda Retido na Fonte, sem o acréscimo da multa de mora. Assim, na mesma linha da

exclusão levada a cabo na nova redação do art. 44, esta penalidade teria de ser excluída do art 9º, já que não haveria sentido em permanecer no ordenamento jurídico apenas para apenar a fonte pagadora. 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, se a multa pela falta de retenção e recolhimento na fonte houvesse sido efetivamente extinta, não haveria qualquer razão para que se alterasse o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, como foi feito acima. A alteração visa claramente adaptar esse dispositivo à nova topografia do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, o que de forma alguma sinaliza que dita penalidade teria sido extinta. Além disso, repita-se que a nova redação visou excluir a exigência de multa de ofício pelo recolhimento, pela fonte pagadora, do IRRF fora do prazo sem multa de mora, tal como ocorreria 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.

(...)

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." (grifou-se)

Pelos motivos expostos, reputo como claramente improcedente a alegação da recorrida de que a multa isolada do art. 9º da Lei nº 10.426/2002 teria sido tacitamente revogada pela MP nº 351/2007 e pelo produto de sua conversão, a Lei nº 11.488/2007. O que houve foi um mero ajuste no dispositivo, para adequá-lo à nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996, de onde retira os percentuais aplicáveis à multa por falta de retenção/recolhimento de IRRF (que, aliás, permaneceram os mesmos).

Descartada a tese da extinção da multa do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, cai por terra também a possibilidade de aplicação, ventilada pela recorrida no caso concreto, da retroatividade benigna estabelecida no art. 106, II, "b" do CTN. A norma que trata especificamente da previsão de multa pela falta de retenção/recolhimento de IRRF pela fonte pagadora está em plena vigência. Incabível, portanto, cogitar-se da aplicação de uma inexistente multa mais benéfica trazida pelas nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Diante de todo o exposto, CONHEÇO do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO para restabelecer a cobrança da multa isolada pela falta de retenção e recolhimento de IRRF.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo