



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

Processo nº 10950.003029/2005-81
Recurso nº 155.153 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-001.886 – 2ª Turma
Sessão de 29 de novembro de 2011
Matéria IRRF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COCARI COOPERATIVA AGROPECUÁRIA E INDUSTRIAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE- IRRF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

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

A multa isolada prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9430/96, foi expressamente excluída, relativamente à fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, com fundamento na Lei nº 11.488/2007. Aplicação do artigo 106, inciso II, “c”, do CTN.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos **FISCAIS**, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a). Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Oliveira e Otacílio Dantas Cartaxo.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo

Presidente

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo, Susy Gomes Hoffmann, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, com fundamento em violação à legislação tributária.

O contribuinte foi autuado com base nas seguintes infrações:

1) *MULTA ISOLADA - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRRF — Multa devida pela falta de retenção e recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre o pagamento de rendimentos provenientes do arrendamento de imóvel rural, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo, que é parte integrante deste auto de infração.*

2) *JUROS ISOLADOS - FALTA/ATRASO NA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRRF - Juros devidos pela falta de retenção e recolhimento do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre o pagamento de rendimentos provenientes do arrendamento de imóvel rural, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo, que é parte integrante deste auto de infração.*

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 127/135 dos autos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou procedente o lançamento (fls. 210/230), nos termos da seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: FALTA DE RETENÇÃO DO IRF. APLICAÇÃO DE MULTA E JUROS ISOLADOS. PREVISÃO LEGAL ANTERIOR À MEDIDA PROVISÓRIA Nº 16/2001.

Antes da publicação da Medida Provisória nº 16/2001, convertida na Lei nº 10.426/2002, a aplicação de multa e de juros pela falta de retenção do IRF pela fonte pagadora já era prevista pelo art. 722 do RIR/99, que prescrevia que, caso o beneficiário tivesse incluído o rendimento em sua declaração, seria exigido da fonte pagadora somente as penalidades do art. 957 e juros de mora, sem o imposto que deveria ter sido retido

CONTRATO DE PARCERIA. ASSUNÇÃO DO RISCO DO EMPREENDIMENTO. ALEGAÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO DE COMPLEMENTOS A ASSOCIADOS. IRRELEVÂNCIA.

Inexistindo a assunção dos riscos do negócio, partilhados pelos dois contraentes, não há contrato de parceria, por ausência de elemento essencial dessa modalidade contratual, descabendo alegar distribuição de complementos em dinheiro aos associados, proporcionalmente à cana produzida, eis que tal medida configura relação entre a cooperativa e seus associados, não afetando a relação contratual contraída entre a cooperativa e os proprietários de terras.

ARRENDAMENTO RURAL. EQUIPARAÇÃO A RENDIMENTO DE ALUGUEL. VARIABILIDADE DO VALOR DO ALUGUEL. NÃO DESCARACTERIZAÇÃO. AUTONOMIA DA VONTADE.

Para fins de tributação do IRRF, o contrato de arrendamento rural equipara-se a rendimento de aluguel, não descaracterizando essa natureza o fato de o rendimento pactuado não ser fixo, sendo lícito às partes estipulá-lo em função do valor de mercadoria, em atenção ao princípio da autonomia da vontade.

CONTRATO DE PARCERIA. DESCARACTERIZAÇÃO. ARRENDAMENTO RURAL. IRRELEVÂNCIA DA DENOMINAÇÃO.

A despeito de serem intitulados contratos de parceria, em que o imposto de renda é exigido de ambos os contratantes, na proporção dos rendimentos auferidos tem-se, em essência, arrendamento rural, sendo o IRRF exigível do arrendatário, quando ausente a partilha do risco do empreendimento.

ARRENDAMENTO RURAL. RENDIMENTO TRIBUTADO NA FONTE A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO. CÁLCULO DO IRRF.

Nos rendimentos tributados na fonte a título de antecipação, corno é o caso dos aluguéis pagos a pessoa física, se o fisco constatar o fato antes do prazo de entrega da declaração de ajuste, exige-se da fonte pagadora o IRRF acrescido dos juros de mora e multa de ofício; e, caso a constatação ocorra posteriormente à entrega da declaração, da fonte pagadora somente exige-se os juros de mora e multa de ofício, isoladamente, sendo os juros calculados a partir do prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido, até a data prevista para a entrega da declaração.

Lançamento Procedente

O contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 243/264).

A antiga Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu parcial provimento ao recurso do contribuinte, por maioria de votos, para excluir da exigência a multa de ofício. Eis a ementa do julgado:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – Não provada violação das disposições contidas no art. 142, do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972 e não se identificando no instrumento de autuação nenhum outro vício substancial, não há que se falar em nulidade do lançamento.

CONTRATO DE PARCERIA - CARACTERIZAÇÃO - IRRELEVÂNCIA DA DENOMINAÇÃO - A despeito de ter sido atribuída a denominação de contrato de parceria, quando, pelas características do negócio jurídico praticado, em especial pela ausência de compartilhamento de riscos, trata-se de contrato de arrendamento rural, a tributação da renda deve se dar com base na legislação aplicável ao arrendamento rural, que prevê a responsabilidade do arrendatário pela retenção e recolhimento do imposto.

ATOS COOPERATIVOS - DEFINIÇÃO - Consideram-se cooperativos somente aqueles atos praticados entre a sociedade cooperativa e seus associados, voltados à consecução dos seus objetivos sociais.

IRPF - ARRENDAMENTO RURAL - TRIBUTAÇÃO NA FONTE A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO - FALTA DE RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA - PROCEDIMENTO – Nos rendimentos tributados na fonte a título de antecipação, como é o caso dos aluguéis pagos a pessoas físicas, se a fonte pagadora não proceder à retenção e a omissão for constatada somente após o término do ano-base, não mais se exigirá o imposto da fonte pagadora, mas dos beneficiários. Pela falta de retenção e recolhimento do imposto, entretanto, a fonte pagadora fica sujeita a penalidade específica e aos juros de mora devidos desde o término do prazo em que o imposto deveria ter sido recolhimento.

FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRRF - MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE - LEI Nº 11.488, DE 2007 – RETROATIVIDADE BENIGNA - Aplica-se ao ato ou fato pretérito, não definitivamente julgado, a legislação que deixe de defini-lo como infração ou que lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Recurso parcialmente provido.

Entendeu-se, no acórdão recorrido, no sentido da não incidência das multas previstas nos incisos I e II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Relativamente ao inciso I do artigo 44, o relator fundamentou o seu entendimento no seguinte sentido:

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

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

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

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial, com fundamento em violação ao artigo 9º da Lei nº 10.426/2002 e do artigo 43 da Lei nº 9430/96 (fls. 295/301).

Conforme a recorrente:

Com o advento da Lei n. 10.426/2002, houve previsão legal expressa no sentido de submeter as fontes pagadoras às multas previstas na Lei 9.430/96 (...)

Segundo o Ilustre Relator, tal inclusão foi abolida com a MP n. 321/07, convertida na Lei n. 11.488/07, eis que excluiu a hipótese da multa prevista no inciso II, do art. 44 da Lei n. 9.430/96.

Entretanto, tal conclusão é sofismática, a multa isolada persiste no nosso ordenamento jurídico tributário desde a Lei n. 10.426/2002 até os dias atuais. Caso assim não fosse, a própria nova disposição legal prevista no artigo 9º da Lei 11.488/2007 se esvaziaria, não teria razão de ser (...)

Desta forma, é incontestável a aplicação da permanência da multa isolada no caso de falta de recolhimento do IRRF da fonte pagadora (responsável pelo crédito tributário de outrem, eis que vinculada ao fato gerador). Não há que se aplicar, no caso vertente, o artigo 106, inciso II, alínea "a", do CTN, porque não houve lei que abolisse a aplicação desta multa. Ainda permanece no sistema tributário a sanção (multa isolada) no caso de falta de recolhimento do imposto recebido na fonte pelo responsável legal.

Deu-se seguimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional apenas no que se refere às multas isoladas excluídas, referentes aos períodos posteriores ao advento da Lei nº 10.426/2002, uma vez que, no que tange aos períodos anteriores, a exclusão das multas se deu por unanimidade, e não por maioria de votos. Quanto à parte unânime, a divergência jurisprudencial não se caracterizou.

O contribuinte apresentou suas contrarrazões às fls. 313/321.

O contribuinte interpôs, também, recurso especial, ao qual não se deu seguimento.

Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

O presente recurso especial é tempestivo. Preenche, também, os demais requisitos de admissibilidade, tendo em vista que a recorrente especificou os dispositivos legais que reputa violados, quais sejam: artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, e artigo 43 da Lei nº 9.430/96.

Deve-se decidir acerca da incidência, ou não, das multas isoladas, posteriormente ao advento da lei nº 10.426/2002, para as hipóteses de falta de retenção e recolhimento do IRRF pela fonte pagadora, tendo em vista a Lei nº 11.488/2007.

O artigo 16 da Lei nº 11.488/2007 dispõe no seguinte sentido:

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

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

..... ” (NR)

A redação do dispositivo legal, antes da alteração, era no seguinte sentido:

Art. 9º Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9430, 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 administrativa ou criminais cabíveis.

A recorrente defende a permanência da multa isolada, aplicável na hipótese de falta de retenção ou recolhimento, ou de recolhimento extemporâneo, por parte da fonte pagadora.

Não procedem, contudo, suas alegações.

Com efeito, o artigo 106 do CTN dispõe expressamente no seguinte sentido:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Desta forma, vê-se que, em tema de penalidade, aplica-se ao direito tributário o mesmo tratamento que se aplica no Direito Penal: a retroatividade da norma mais benigna.

Na hipótese, tem-se que a Lei nº 11.488/2007 deu nova redação ao artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, que antes previa a aplicabilidade das multas previstas nos incisos I e II da Lei nº 9.430/96, no caso da fonte pagadora que, obrigada a reter tributo ou contribuição, deixa de fazê-lo ou de recolhê-los, ou os recolhe fora do respectivo prazo.

Com a redação determinada pela Lei nº 11.488/2007, a multa prevista no inciso II da Lei nº 9.430/96 deixou de ser, expressamente, aplicável ao caso.

Pois bem, inequívoco o tratamento mais benigno conferido pela Lei nº 11.488/2007, à fonte pagadora do IRRF. E, em se tratando de ato não definitivamente julgado, indubitável, também, a necessária incidência da norma prevista no artigo 106 do CTN, sob pena de se negar a aplicação do princípio da retroatividade da norma penal tributária mais benigna.

Por outro lado, relativamente à multa prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, entendeu-se, no acórdão recorrido, que, conforme entendimento da própria autoridade lançadora, exposto no Parecer Normativo COSIT nº 01/2002, “*após o prazo de entrega da declaração de rendimentos pelo beneficiário dos rendimentos, não mais é exigível o imposto incidente sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, que deixou de ser retido*”.

Ora, deste modo, é de se manter o entendimento fixado no acórdão recorrido, até por uma questão lógica: se não é mais exigível o imposto da fonte pagadora, sobre ela também não deve incidir a multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Até porque, a multa deveria ser exigida juntamente com o imposto propriamente dito. Se da fonte

Processo nº 10950.003029/2005-81
Acórdão nº **9202-001.886**

CSRF-T2
Fl. 8

pagadora não mais se exige o imposto pela falta de recolhimento, a respectiva penalidade também não deve ser aplicada.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 29 de novembro de 2011

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann