



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

Processo nº 13971.001630/2006-60
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 2402-006.753 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado BUNGE ALIMENTOS S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/09/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. BUSCA DE EFEITOS INFRINGENTES. PRÉ-QUESTIONAMENTO.

Os embargos de declaração tem a função última de aclarar o julgamento quando dele constar entendimento que seja inconciliável entre as razões e o dispositivo do acórdão. Há, no caso, incoerência de contradição. Embargos acolhidos apenas para afastar obscuridade do acórdão.

MULTA POR FALTA DE RETENÇÃO. RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA. FATO GERADOR INSTANTÂNEO. OCORRIDO ANTES DA MEDIDA PROVISÓRIA 16/2001. IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA.

A partir da vigência da Medida Provisória 16/2001, a fonte pagadora que deixar de reter o IRRF devido como antecipação, fica sujeita à penalidade prevista no art. 957 do RIR/99, calculada sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido. Para o fato gerador instantâneo ocorrido antes da vigência da Medida Provisória 16/2001, aplica-se à irretroatividade tributária prevista no art. 150, III, alínea “a”, da CF/1988, que foi o caso dos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para saneamento das contradições e omissões apontadas.

(assinado digitalmente)

DENNY MEDEIROS DA SILVEIRA - Presidente

(assinado digitalmente)

JAMED ABDUL NASSER FEITOZA - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, José Ricardo Moreira (Suplente Convocado), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior e Denny Medeiros da Silveira (Presidente em Exercício)

Relatório

Cuidam-se de Embargos de Declaração, de fls. 1311/1318, voltados contra Acórdão de fls. 1299 *usque* 1309 que, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário (fls. 1013/1103) da Bunge Alimentos S/A para reconhecer a exclusão da multa isolada por falta de retenção do IRRF no pagamento de verbas em rescisão de contrato de trabalho.

Transcrevo a ementa do referido Acórdão:

MULTA POR FALTA DE RETENÇÃO. RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA. FATO GERADOR INSTANTÂNEO. OCORRIDO ANTES DA MEDIDA PROVISÓRIA 16/2001. IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA.

A partir da vigência da Medida Provisória 16/2001, a fonte pagadora que deixar de reter o IRRF devido como antecipação, fica sujeita à penalidade prevista no art. 957 do RIR/99, calculada sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido. Para o fato gerador instantâneo ocorrido antes da vigência da Medida Provisória 16/2001, aplica-se à irretroatividade tributária prevista no art. 150, III, alínea “a”, da CF/1988, que foi o caso dos autos.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Eis, a seu turno, a ementa do Acórdão (fls. 1273/1280) referente ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 1143/1173):

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

O Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no

juízo de julgamento dos recursos no âmbito do CARF” (Art. 62A do anexo II).

O STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC definiu que “o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial regese pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação” (Recurso Especial nº 973.733).

O termo inicial será: (a) Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA. TERMO DE INÍCIO.

As multas lançadas isoladamente decorrem de lançamento de ofício e por coerência não se submetem, para fins da contagem de prazos de decadência, às regras do lançamento por homologação. Assim o prazo decadencial começa a fluir a partir do primeiro dia seguinte àquele que o lançamento do crédito tributário poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Recurso especial provido.

A Seção de Controle e Acompanhamento Tributário do Ministério da Fazenda, às fls. 1293/1294, relatou a causa da seguinte forma:

Tendo sido cientificado das decisões proferidas junto aos autos do processo na data de 12/03/2012 (fls.1150/1155) o contribuinte apresentou tempestivamente os Embargos de Declaração de fls.1157/1161, que foram parcialmente aceitos, sem efeitos infringentes, através do Acórdão nº 2102-002.404, de 22/11/2012 (fls.1223/1228).

Após ser intimado (fls.1233/1235), o contribuinte deixou transcorrer o prazo para apresentação de recurso especial, motivo pelo qual, os valores considerados definitivos foram transferidos para o processo nº 13971.720772/2013-59, para possibilitar sua cobrança e os autos foram encaminhados ao Carf para julgamento do Recurso especial da Fazenda Nacional, conforme despacho de folhas 1.243.

Através do acórdão nº 9202-003.562, de 28/01/2015, a Câmara Superior de Recursos Fiscais deu provimento ao Recurso especial e determinou o retorno dos autos à Turma de origem para “exame das questões de mérito acerca da multa isolada lançada”.

Nesse momento, pois, importa no julgamento dos Embargos opostos pela União, no qual intenta a Fazenda Nacional aclarar a decisão embargada posto que, a seu ver, ela teria sido omissa e contraditória.

Alega que o acórdão seria omissso por não expor os reais fundamentos dos precedentes citados no voto do relator e por afastar a Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal, muito embora cite-a.

Afia que os precedentes utilizados na decisão embargada, sendo eles o RE. 592.396 e RE 183.130, não trata da multa isolada. Nos seguintes termos:

"(...) em nenhum momento o precedente indicado trata de multa isolada. Por curiosidade, utilizamos ferramentas de busca sobre o acórdão e não há sequer referência às palavras 'multa' ou 'isolada' em qualquer parte do julgado."

Assim, seria contraditório o Acórdão ao dizer que se está aplicando ao caso uma exceção à Sumula da Corte Suprema *"com base em determinado precedente e, ao mesmo tempo, inserir exceção que não constou da discussão e não representa a vontade daquele órgão judicial citado."* (fls. 1316)

E continua:

"Ademais, o parágrafo discutido nestes embargos é contraditório ao dizer: "tributo tenha função exclusivamente de multa isolada". Como sabemos, tributo e multa são conceitualmente diversos. Esse é um dos elementos introdutórios à matéria Direito Tributário."

Portanto, a seu ver, o acórdão teria, de forma insuperável, omitido o real conteúdo dos julgamentos citados e nele transcritos, eis que a multa formaria o crédito tributário juntamente com o tributo, havendo distinção entre os dois apenas no conteúdo pecuniário, no sentido de que obrigação acessória consistiria em um fazer ou não fazer, enquanto a principal implicaria em "dar dinheiro".

Dessa forma, conclui que o Acórdão foi:

a - omissso, ao deixar de expor os reais fundamentos dos precedentes do STF listados no voto do relator;

b - omissso, por deixar de aplicar, ao caso concreto, a Súmula 584-STF, que apesar de citada, é afastada com base em entendimento que não condiz com a interpretação da Suprema Corte;

c - contraditório ao citar o precedente firmado no RE 592.396 e enumerar razões que não são aquelas constantes no julgamento do STF e que talvez reflitam apenas as convicções íntimas do nobre conselheiro relator;

d - contraditório por afirmar que o STF teria excepcionado a aplicação da Súmula 584-STF na situação de "tributo aplicado como função de multa isolada", dado que tributo e multa são

conceitos totalmente diversos, que se unem apenas no momento da formalização do crédito tributário.

Requer, portanto, que sejam conhecidos e providos os presentes embargos, com efeitos modificativos, para que se mantenha a aplicação da multa isolada.

Alternativamente, requer que os embargos sejam acolhidos com a finalidade de pré-questionamento das matérias reagitadas, principalmente quanto a necessidade da multa seguir a sorte do valor principal da exação.

Às fls. 1323/1326, os Embargos foram admitidos pelo ilmo. presidente desta e. 2ª Turma, conselheiro Kleber Ferreira Araújo, determinando sua inclusão em pauta para julgamento, nos seguintes termos:

"Diante do exposto, admitem-se os embargos, para que sejam incluídos em pauta de julgamento e apreciadas as omissões e as contradições.

Ressalte-se, todavia, que a presente análise se restringe à admissibilidade dos embargos, sem uma apreciação exauriente das questões apresentadas, a qual será procedida quando do julgamento pelo colegiado."

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator

1. ADMISSIBILIDADE.

Os Embargos são tempestivos. Deve se constar, ainda na admissibilidade, que os embargos de declaração não se prestam a veicular a inconformismo da parte com a decisão tomada, mas, na verdade, a escoimar eventual omissão, contradição, obscuridade ou, ainda, ambigüidade pela qual padeça o acórdão hostilizado.

Desse modo, mesmo os embargos manifestados com o propósito de pré-questionamento, como são os ora em julgamento, mesmo esses, se sujeitam à presença dos requisitos dos artigos 65 do RICARF e 1.022 da Carta Processual Civil, não sendo, em outras palavras, apenas o propósito de pré-questionamento que franqueia à parte o uso dos embargos.

Quanto aos efeitos infringentes perseguidos pela Embargante, leciona ELPÍDIO DONIZETTI (em "Curso didático de Direito Processual Civil", p. 719, 15ª Ed. ATLAS), o efeito infringente ocorre, excepcionalmente, nesse recurso, se, e somente se, "(...) da eliminação de eventual obscuridade, contradição ou omissão na decisão embargada, a conclusão dessa decisão tiver de ser necessariamente alterada."

Confira-se ilustrativo julgado, eis que pertinente:

*PROCESSUAL CIVIL-EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM
AGRAVO REGIMENTAL-OMISSÃO NÃO VERIFICADA-
PRETENSÃO DE REEXAME DA CAUSA.*

I—Os embargos declaratórios não constituem recurso de revisão e, mesmo que manejados para fins de pré-questionamento, são inadmissíveis se a decisão embargada não padecer dos vícios que autorizam a sua inter posição (obscuridade, contradição e omissão)...”¹

Com tais premissas assentadas, darei como preenchidos os demais requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade recursal, para que os aclaratorios sejam conhecidos e seu mérito analisado.

2. MÉRITO

O mérito verte-se, em suma, acerca do afastamento da aplicação da Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal, bem como teria sido contraditório o Acórdão ao mencionar o precedente RE 592.396, arrolando razões diversas do que decidido pelo Augusto Sodalício.

Além disso, haveria contradição na afirmação de que o STF teria excepcionado a aplicação de sua Súmula na "*situação de 'tributo aplicado como função de multa isolada'*", *dado que tributo e multa são conceitos totalmente diversos, que se unem no momento da formalização do crédito tributário*".

Muito embora o conteúdo dos autos seja bastante intrincado, mesmo por isso passou por diversos julgamentos, a matéria ora devolvida não é demasiadamente problemática.

Isso porque, em breve leitura do *quantum* devolvido, resta-se claro a matéria a ter deslinde pelos embargos.

As partes atacadas pelos aclaratórios, muito embora possa ter se utilizado de termos técnicos de forma equivocada, não demonstram meras digressões acerca do entendimento pessoal do relator perante julgado. Veja-se o trecho citado nos embargos:

Entendo que esse enunciado da Súmula 584 do STF, por enquanto (ponderações dos debates ocorridos durante a apreciação do RE 183.130, em 30/09/20143), deve ser aplicado nos casos de apuração exclusiva do imposto de renda. No entanto, este enunciado não se aplica para as hipóteses em que o tributo tenha função exclusivamente de multa isolada e extrafiscal, conforme manifestação do STF no RE 592.396/SP, Rel. Min. Edson Fachin, julgado em 03/12/2015, em sede de repercussão geral (Informativo 810/STF).

Muito embora o i. relator revele seu entendimento na inaplicabilidade da Súmula 584 em determinadas hipóteses, essa não foi sua única razão de decidir quanto ao afastamento da aplicação da multa isolada no presente caso.

Bem ao revés, demonstra que o presente caso não é de "aparente" inaplicabilidade do verbete sumular. Confira-se:

"Sabemos que o princípio da irretroatividade tributária é a regra geral, significando que deve-se aplicar a lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador. E existem "aparentes" exceções

¹ EDcl no AgRg no RESP 793659/PB , Rel. Min. FELIX FISCHER, 5a Turma, J. 12.06.2006, DJ 01.08.2006

previstas no art. 106 do CTN e no enunciado da súmula 584-STF, que não é o caso dos autos." (grifei - fls. 1308)

Daí nota-se que o relator entendeu como inaplicável a multa isolada posto que à época dos fatos geradores, não havia Lei com tal mandus, não podendo o Contribuinte arcar com obrigação acessória (multa isolada) que desconhecia quando do próprio exercício do fato gerador.

Transcrevo, eis que oportuno, trecho do voto quanto a tal mister:

"Extraí-se do texto legal acima que somente com a edição da Medida Provisória nº 16, de 27 de dezembro de 2001 (DOU 27/12/2001), convertida na Lei 10.426/2002, é que se fixou a penalidade da multa de ofício isolada para a fonte pagadora pela falta de retenção do imposto de renda e, por consectário lógico, com a sua vigência, institui-se a previsão legal para a sua aplicabilidade.

Percebe-se, então, que a ausência de retenção de tributo pela fonte pagadora não estava tipificada, de forma expressa, como conduta ensejadora de aplicação de penalidade da multa isolada. Com a edição de dispositivo legal específico para a fixação de multa isolada, estabelecido pela Medida Provisória nº 16, de 27 de dezembro de 2001, para sancionar a conduta omissiva da fonte pagadora decorrente da falta de retenção, obrigação tributária "de fazer" e não de "dar/pagar", reforça-se a tese de que é impróprio exigir da fonte pagadora o recolhimento do tributo não retido quando a constatação ocorrer após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação.

Cabendo, neste caso, a aplicação da penalidade na fonte pagadora. Assim, a exigência do tributo, se for o caso, deve ser direcionada para o beneficiário do rendimento.

Com esse mesmo entendimento de que, mesmo a fonte pagadora tenha deixado de efetuar a retenção de determinada quantia, a título de imposto de renda, sobre a importância paga a empregado ou ex-empregado, o beneficiário deverá arcar com o imposto de renda devido e não recolhido, manifestou-se o STJ no REsp 1.218.222RS, julgado em 04/09/2014 (Informativo 548/STJ).

No caso dos autos, o Fisco procedeu um exercício teórico de complementação da lei, o que é inconcebível na seara tributária, pois que, à época dos fatos, a ausência de retenção de tributo pela fonte pagadora não estava tipificada, de forma expressa, como conduta ensejadora de aplicação de penalidade de multa de ofício isolada.

Cumpre esclarecer que a multa de ofício isolada é caracterizada como um fato gerador instantâneo (simples), distinto do fato gerador periódico, e o princípio da irretroatividade tributária veda a cobrança de tributos "em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver

instituído ou aumentado” (art. 150, III, alínea “a”, da CF/1988).
(grifei - fls. 1307/1308)

Outro ponto de destaque é a utilização da expressão "*tributo tenha função exclusivamente de multa isolada e extrafiscal*" (fls. 1308)

Vê-se, pois, que o termo "tributo" fora incorretamente empregado, posto que, se tal palavra for alterada para "crédito", resta evidente que o entendimento do relator foi que, como acima referido, a aplicação da multa isolada decorrente da falta de retenção do imposto de renda para exercício anterior à edição da Medida Provisória nº 16, de 27 de dezembro de 2001 seria ilegal, frente ao desconhecimento de tal penalidade por parte do sujeito passivo, já que, como cediço, as multas servem repressão ao inadimplemento da obrigação tributária, visto que advém do próprio descumprimento da própria obrigação principal.

Assim, quando o sujeito passivo de uma obrigação tributária deixa de cumpri-la, no prazo e na forma indicados na legislação respectiva, fica sujeito às sanções, cujas espécies são aplicadas de acordo com as circunstâncias da infração levando-se em consideração a qualificação jurídica que a lei empresta a tais sanções.

Portanto, resta evidente que o Acórdão objurgado deixou de aplicar a Súmula por vislumbrar ilegalidade em sua aplicação para os fatos debatidos nos presentes autos, e não por considerar apenas as manifestações postas no RE 592.396/SP.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto no sentido de acolher os embargos e ajustar os vícios apontadas no v. Acórdão sem, no entanto, alterar seu resultado.

(assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza