



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

Processo n° 16327.721146/2012-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.231 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de setembro de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente BM&F BOVESPA S.A. - BOLSA DE VALORES, MERCADORIAS E FUTUROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA DA SUCESSORA POR INFRAÇÃO COMETIDA PELA SUCEDIDA. DATA DA COMINAÇÃO DE PENALIDADE. DESINFLUÊNCIA.

A responsabilidade tributária da empresa sucessora abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que o fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. Precedente do STJ no REsp N° 923.012/MG julgado sob o rito do art. 543-C do CPC.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RETENÇÃO DE IRF SOBRE COMISSÕES PAGAS.

A falta de retenção e recolhimento de imposto de renda incidente na fonte sobre pagamentos efetuados a outra pessoa jurídica, a título de comissões e corretagens, sujeita a empresa à multa isolada de 50% sobre as diferenças apuradas, nos termos da legislação vigente.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007. APLICÁVEL À FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS A PARTIR DA COMPETÊNCIA DE DEZEMBRO DE 2006.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela

não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 9º DA LEI Nº 10.426/2002. FONTE PAGADORA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA PREVISTA NO PRÓPRIO DISPOSITIVO LEGAL. ALTERAÇÕES DA LEI Nº 11.488/2007. INALTERABILIDADE DAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA.

A hipótese de incidência da penalidade isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 encontra-se em seu próprio dispositivo, tendo como pressuposto a falta de retenção ou recolhimento, por parte da fonte pagadora, do tributo que teria como dever proceder à retenção.

As alterações trazidas pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 9º da Lei nº 10.426/2002 buscaram tão somente adequar a referência feita ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 para fins de determinação dos percentuais de multas aplicáveis, haja vista a alteração de redação também deste último dispositivo legal.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTO DE COMISSÕES. OPERAÇÃO REALIZADA EM BOLSA DE VALORES. IMPOSSIBILIDADE.

Confirmada que a operação objeto de pagamento de comissão foi realizada em bolsa de valores, incide a exceção prevista na Instrução Normativa SRF nº 153, de 05/11/1987, em seu item 1, 'b', qual seja, o recolhimento do imposto a título de antecipação do devido ao final do período de apuração deveria ter sido realizado pelos beneficiários dos pagamentos, ou seja, não havia retenção a ser realizada pela Recorrente, o que implica a impossibilidade de exigência da multa isolada cominada.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso em parte e, na parte conhecida por voto de qualidade dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada por falta de retenção do imposto de renda. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento integral ao recurso.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Caio Cesar Nader Quintella, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade

Processo nº 16327.721146/2012-91
Acórdão n.º **1402-002.231**

S1-C4T2
Fl. 1.783

Couto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Paulo Mateus Ciccone.

CÓPIA

Relatório

BM&F BOVESPA S.A. - BOLSA DE VALORES, MERCADORIAS E FUTUROS recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 15-34.369 da 2ª Turma da Delegacia de Julgamento em Salvador que julgou improcedente a impugnação apresentada.

A exigência diz respeito a glosas de despesas desnecessárias, compensação indevida de prejuízos fiscais, dedução indevida de tributos com exigibilidade suspensa, multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL e multa isolada por falta de retenção de imposto de renda na fonte.

O contribuinte reconheceu a infração referente à dedução indevida de tributos com exigibilidade suspensa, recolhendo os tributos e acréscimos legais correspondentes antes mesmo da decisão de primeira instância.

Em análise da impugnação apresentada, a turma julgadora manteve integralmente a exigência em litígio.

O contribuinte foi intimado da decisão em 10 de janeiro de 2014, uma sexta-feira (fl. 1.480), apresentando recurso voluntário de fls. 1.482-1.554 em 11/02/2014. Em apertada síntese, a Recorrente reafirma os termos de sua impugnação.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões de fls. 1.669-1699.

Às fls. 1.702-1.706 consta pedido expresso de desistência parcial do recurso voluntário em razão do pagamento à vista de parte do crédito tributário em litígio, nos termos do art. 2º da Lei nº 12.996/2014. Conforme consta em tal documento, o contribuinte renunciou às alegações de direito em relação aos itens III.1 e III.2 do recurso voluntário (itens 001 e 003 dos autos de infração de IRPJ e de CSLL).

A desistência trata da questão da glosa de despesas indedutíveis (item 001 do auto de infração) e da compensação indevida de prejuízos fiscais (item 003 do auto de infração, reflexo da glosa do item 001). Informa ainda o contribuinte a renúncia quanto às alegações de direito trazidas no item III.6 do Recurso Voluntário (da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa).

Restou controvertida somente a discussão relativa às multas isoladas cominadas em razão do não recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL bem como da não retenção de IRFonte no pagamento de comissões.

Relativamente às penalidades, argumenta a Recorrente que não seria possível a aplicação de penalidade na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão.

Em relação à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, argumenta a Recorrente que não seria possível sua aplicação em concomitância com a multa de ofício, tampouco seria aplicável após o encerramento do ano-calendário correspondente.

No que atine à multa isolada por falta de retenção de imposto na fonte, aduz a Recorrente que tal penalidade teria sido expressamente revogada pela Lei nº 11.488/2007.

Além disso, cita que agiu conforme as exceções previstas na IN SRF nº 153/87 que transferiu a responsabilidade pelo recolhimento do imposto da fonte pagadora para o beneficiário nos casos de pagamento a título de comissões e corretagens, entre outras hipóteses, relativas a (i) operações realizadas em Bolsas de Valores; ou (ii) distribuição de emissão de valores mobiliários quando a pessoa jurídica atuar como agente da companhia emissora. A seu ver, o caso em debate se enquadraria exatamente nessas duas hipóteses, implicando a desnecessidade de retenção de imposto na fonte quando do pagamento das comissões, e, conseqüentemente, a inexigibilidade de multa por falta de tal retenção.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e assinado por procurador devidamente habilitado. Preenchidos os demais pressupostos para sua, dele, portanto, tomo conhecimento, exceto em relação às infrações objeto de desistência, conforme já salientado no relatório apresentado.

2 MÉRITO

Conforme já relatado, restou controvertida somente a discussão relativa às multas isoladas cominadas em razão do não recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL bem como pela não retenção de IRFonte no pagamento de comissões.

Passo à análise dos temas.

2.1 DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA NA SUCESSORA

Independentemente dos argumentos da Recorrente a respeito de não poder ser considerada, à data da ocorrência dos fatos geradores, do mesmo grupo econômico que o contribuinte que cometeu à infração (o que atrairia a aplicação da Súmula CARF nº 47 e a impossibilidade de se aplicar multas no presente caso), entendo que não se pode afastar as penalidades, no caso concreto, em razão da sucessão empresarial.

A discussão sobre a exigibilidade da multa de ofício aplicada sobre sucessora relativa à infração cometida pela sucedida, mas somente cominada pelo Fisco após a data da reestruturação societária, foi inteiramente pacificada pelo STJ.

Por muito tempo a questão suscitou profundas discussões, em especial se prevaleceria a literalidade do disposto no art. 132 do CTN, o qual dispõe que a responsabilidade da sucessora somente diz respeito aos tributos devidos pela sucedida, ou se a interpretação de tal dispositivo deveria levar em consideração o art. 129 do Estatuto Tributário, qual seja, a responsabilidade diria ao respeito ao crédito tributário devido pelo sucedido, o que implicaria, por consequência, a responsabilidade dos sucessores também por penalidades aplicadas aos sucedidos.

Pois bem, o STJ, no julgamento do REsp nº 923.012/MG sob o rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC/1973) dirimiu de forma definitiva a questão, de forma que, a teor do que dispõe o art. 62, § 1º, inciso II, alínea “b” do Anexo II do RICARF/2015, importa em adoção obrigatória da mesma tese pelos membros deste Colegiado. Por oportuno, transcreve-se a seguir excerto da ementa do julgado em questão:

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL
REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO**

CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. [...]

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

[...]

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (Resp 923.012/MG, 1ª Seção, Relator Ministro Luiz Fux, sessão de 09 de junho de 2010)

Conforme se observa, o entendimento consolidado do STJ é no sentido de que o sucessor responde pelas multas fiscais, não havendo que se falar em aplicação, ao direito tributário, de princípios específicos à seara penal.

Além disso, ao citar como um de seus fundamentos o art. 113, § 1º, do CTN, o I. Relator do acórdão paradigma deixa transparecer que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, sendo que o lançamento somente materializa tal obrigação (crédito tributário).

Ademais, entre os precedentes citados também há ao menos um que claramente possibilita a cobrança de penalidade desde que o fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, ainda que formalizado o lançamento posteriormente. Veja-se, por exemplo, o REsp nº 959.389, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 159 DO CC DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.

1. Não se conhece do recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF.

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

*3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou **"constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data"**, que é o caso dos autos.*

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido.

E, no fechamento do voto condutor do aresto precedente em questão, ficou ainda mais evidente o entendimento firmado, *verbis*:

Portanto, tratando-se de obrigação anterior à sucessão empresarial, a responsabilidade é transferida à sucessora, mesmo que a constituição do crédito seja posterior ao ato, nos termos do artigo 129 do CTN.

A bem da verdade, o próprio item 1 da ementa do REsp nº 923.012 (recurso repetitivo), já deixava evidente tal exegese:

*1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, **desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.** [grifei]*

A fim de que não se alimentem dúvidas a respeito do tema, convém examinar novo acórdão do STJ no exame dos embargos opostos no processo julgado sob a forma de recurso repetitivo (REsp nº 923.012):

[...]

4. Quanto à responsabilidade do sucessor pelas multas (moratórias ou punitivas), observe-se que o ordenamento jurídico tributário admite o chamamento de terceiros para arcar com o pagamento do crédito tributário, na forma dos arts. 128 e seguintes do CTN, sendo expresso o art. 132 do CTN ao dispor:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

5. Ora, a incorporação, nos termos da legislação pátria (art. 227 da Lei 6.404/76 e art. 1.116 do CC/32) é a absorção de uma ou várias sociedades

por outra ou outras, com a extinção da sociedade incorporada, que transfere integralmente todos os seus direitos e obrigações para a incorporadora.

6. *Entende-se que tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio do contribuinte incorporado que se transfere ao incorporador, de que modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.*

7. *Por fim, o art. 129 do CTN estabelece que a transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos créditos tributários já definitivamente constituídos, ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.*

8. *O que importa, portanto, é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, **que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.** [grifei]*

Ora, tendo o STJ pacificado o entendimento de que é desinfluyente se o crédito tributário estava ou não formalizado por meio de lançamento, e reforçado que a sucessora responde pelo crédito tributário devido pelas sucedidas, inclusive as multas, e considerando-se que o julgamento na forma do art. 543-C do CPC/1973 vincula os membros deste colegiado (art. 62, § 1º, inciso II, alínea “b” do Anexo II do RICARF/2015), há de se adotar tal entendimento no caso concreto.

2.2 DAS MULTAS ISOLADAS POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS

Em razão da infração principal, a autuada deixou de recolher valores a título de estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a exigência de multas isoladas.

Há de separar a exigência em dois períodos distintos em razão da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996: o primeiro até o advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) e o segundo após a edição de tal ato.

DAS MULTAS ISOLADAS ATÉ O ADVENTO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351/2007

Em relação à aplicação da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício, em que pese meu entendimento pessoal sobre a matéria, recentemente foi aprovada súmula impedindo tal cobrança quando baseada no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, conforme se observa do enunciado nº 105 da Súmula CARF: "*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*"

Considerando-se que a Medida Provisória nº 351/2007 - que em seu art. 14 deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 - foi editada em 22 de janeiro de 2007 (e posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), as multas isoladas cujos recolhimentos deveriam ter sido realizados antes de tal data devem ser exoneradas. Assim sendo, como o vencimento para pagamento da estimativa é o último dia útil do mês subsequente, devem-se

exonerar as multas isoladas relativas às estimativas referentes ao período de janeiro a novembro de 2006, já que a estimativa referente ao mês de dezembro de 2006 deveria ter sido recolhida até o dia 31/01/2007, quando já vigia a nova redação do dispositivo legal em questão.

No caso concreto, a exigência diz respeito fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2007 e 2008, ou seja, ocorridos após o advento da MP nº 351/2007 que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 a que se refere Súmula CARF nº 105. Passo à análise desse novo dispositivo legal.

DAS MULTAS ISOLADAS APÓS O ADVENTO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351/2007

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

No caso concreto, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confirma-se a nova redação do dispositivo em questão:

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;

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.

[...]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (“*serão aplicadas as seguintes multas*”, “*I...II*”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”. Essa penalidade está valorada em 75% “*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

Alega a Recorrente que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, viola o princípio da legalidade. Aduz ainda que não se poderia aplicá-la após o encerramento do exercício, tampouco em concomitância com a multa de ofício de 75%. Cita diversos acórdãos do CARF que dariam guarida a sua tese.

Não merecem prosperar os argumentos de defesa. Vejamos.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais está prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei.

Em relação a não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo que

prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada “*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”. Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável.

Em relação às decisões colacionadas pela Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96. **Em que pese minha particular discordância com a interpretação do referido dispositivo dada pelos acórdãos em questão, não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.** Vejamos.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, constata-se que se buscou adequar o dispositivo à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, que atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*”), e também o fato da ocorrência de *bis in idem*, pois a “mesma” multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520). Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*”), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.² (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais

¹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Isso posto, voto por manter a exigência das multas isoladas.

2.3 DA MULTA ISOLADA POR FALTA DE RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

2.3.1 DA SUPOSTA REVOGAÇÃO DO ART. 9º DA LEI Nº 10.426/2002

Para a Recorrente, a Lei nº 11.488, de 2007, ao dar nova redação ao artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, e ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, teria deixado de prever a aplicação de multa isolada para os casos de ausência de retenção de tributos, uma vez que na nova redação do art. 9º da Lei nº 10.426 deixou-se de fazer menção à multa de que trata o inciso II da Lei nº 9.430, qual seja, a multa isolada.

Discordo de tal entendimento.

Pois bem, o motivo de minha divergência em relação à exegese dada à nova redação do art. 9º da Lei nº 10.426 é de que a menção feita por tal dispositivo ao art. 44 da Lei nº 9.430 refere-se única e exclusivamente aos percentuais de multas aplicáveis. A meu ver, a hipótese de incidência da penalidade encontra-se no próprio dispositivo em tela, tanto na antiga quanto na nova redação. Comparemos a evolução do artigo de lei em comento:

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.

Nova 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)

	Redação Original	Redação dada pela Lei nº 11.488/2007	Observações
Hipótese de incidência	<i>sujeita-se à multa 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</i>	<i>sujeita-se à multa a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento</i>	Deixou-se de prever a penalidade para os casos de recolhimento em atraso sem o acréscimo de multa moratória, adaptando-se a novel redação do art. 44 da Lei nº 9.430 que não mais previu tal hipótese
Percentuais	75% ou 150% (previstos nos incisos I e II, respectivamente, do art. 44 da Lei nº 9.430 em sua redação original)	75% ou 150% (previstos nos incisos I e § 1º, respectivamente, do art. 44 da Lei nº 9.430 na redação dada pela Lei nº 11.488/2007)	Na redação original, fazia-se menção aos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430, que possuíam hipóteses de incidência próprias. Na nova redação, novamente faz-se menção aos percentuais aplicados, adaptando-se às alterações impostas ao art. 44 da Lei nº 9.430, que passou a prever a penalidade de 75% em seu inciso I, e a duplicação para 150% em seu § 1º

Pode-se observar que tanto na redação original, quanto na redação dada pela Lei nº 11.488, **a hipótese de incidência da penalidade sempre esteve descrita no próprio art. 9º da Lei nº 10.426**: na redação original a hipótese de incidência era a falta de retenção ou recolhimento pela fonte pagadora obrigada a reter tributo, bem como recolhimento após o prazo fixado sem o acréscimo de multa moratória; já na redação alterada, limitou-se a aplicação da penalidade no caso de a fonte pagadora obrigada à retenção deixar de reter ou recolher o tributo (excluiu-se a possibilidade de cominação de penalidade no caso de recolhimento após prazo de vencimento sem o acréscimo de multa de mora).

Nesse cenário, conclui-se que a nova redação do art. 9º da Lei nº 10.426 veio tão somente adaptar as menções feitas aos percentuais de multa insculpidos no art. 44 da Lei nº 9.430/96: antes a multa de 75% era prevista no inciso I deste dispositivo, e a multa de 150% em seu inciso II; após a alteração legislativa, tais percentuais de multa passaram a ser previstos, respectivamente, no inciso I e no § 1º do art. 44 da Lei 9.430.

O fato de a nova redação do art. 9º da Lei nº 10.426 não fazer menção à multa isolada, antes prevista no inciso I, c/c § 1º, inciso II, do art. 44 da Lei 9.430/96, e posteriormente ao inciso II do mesmo dispositivo, não tem o condão de alterar a característica própria desta penalidade: sua aplicação sempre se deu, e se dá, de forma isolada, e jamais em conjunto com o próprio tributo que deixou de ser retido e/ou recolhido.

Isso porque, segundo o Parecer Normativo SRF nº 1, de 2002, ou se cobra o imposto de renda não retido e não recolhido, juntamente com a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430 (no caso de lançamento realizado antes da data da entrega de declaração do beneficiário do respectivo rendimento, se pessoa física, ou antes do término do período de apuração, se pessoa jurídica), ou, se o lançamento se der após tais prazos, à fonte pagadora somente poderá ser cominada a penalidade isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, uma vez que, nessa cenário, em caso de cobrança de tributo, o sujeito passivo será o próprio beneficiário do rendimento. Na primeira hipótese, a penalidade aplicada é por falta de recolhimento de imposto, cobrada juntamente com este, como previsto no art. 44, I, da Lei 9.430, em quaisquer de suas redações. No segundo caso, a penalidade, por sua própria natureza, é exigida, de forma isolada, única e exclusivamente com base no art. 9º da Lei nº 10.426, com os percentuais previstos no art. 44 da Lei nº 9.430. Nesse sentido, assim dispõe o citado Parecer Normativo:

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.

Nessa senda, imaginar-se que as hipóteses de aplicação da penalidade por falta de retenção de tributo na fonte eram previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, implica dizer que a edição do art. 9º da Lei nº 10.426 foi inócua, posto que tal dispositivo seria desnecessário. E não o era, pois, antes de sua edição de tal diploma legal não havia previsão

para aplicação de penalidade por falta de retenção de tributo na fonte, conforme indicava, à época, farta jurisprudência do extinto Conselho de Contribuintes.

Para alguns, a nova redação do dispositivo em comento implicaria sua exigência juntamente com o tributo que deixou de ser retido, sob pena de não haver qualquer hipótese para sua cominação, o que, por si só, já demonstraria a fragilidade de tal inteligência. De todo modo, tal exegese feriria de morte o fio condutor da interpretação de todo o conjunto normativo sobre o tema. Tal interpretação, que culminou com a edição do Parecer Normativo SRF nº 1/2002, baseou-se em precedentes do STJ, concluindo que compete ao beneficiário do rendimento a obrigação de incluí-lo na apuração das bases de cálculo dos respectivos tributos e proceder ao recolhimento do tributo devido, e não retido, ao final do período de apuração, se pessoa jurídica, ou até a data de entrega de declaração, se pessoa física. Conforme dito, adotar entendimento diverso implicaria rasgar tal exegese, permitindo-se a cobrança do tributo e multa, a qualquer tempo, tendo-se como sujeito passivo a fonte pagadora.

Desse modo, tal interpretação não deve prevalecer, uma vez que, conforme visto, a hipótese de incidência da penalidade isolada por falta de retenção de tributo encontra-se no próprio art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002.

2.3.2 DA APLICAÇÃO DA IN SRF 153/87

Conforme relatado, a Recorrente argumenta que a penalidade por falta de retenção de imposto de renda na fonte não poderia ter sido aplicada porque o caso concreto se enquadraria nas exceções previstas na IN SRF nº 153/87, a qual transferiu a responsabilidade pelo recolhimento do imposto da fonte pagadora para o beneficiário nos casos de pagamento a título de comissões e corretagens, entre outras hipóteses, relativas a (i) operações realizadas em Bolsas de Valores; ou (ii) distribuição de emissão de valores mobiliários quando a pessoa jurídica atuar como agente da companhia emissora. A seu ver, o caso em debate se enquadraria exatamente nessas duas hipóteses, implicando a desnecessidade de retenção de imposto na fonte quando do pagamento das comissões, e, conseqüentemente, a inexigibilidade de multa por falta de tal retenção.

Entendo que para analisar o caso concreto, basta observar a previsão da Instrução Normativa SRF nº 153, de 05/11/1987, com redação trazida pela IN SRF nº 107, de 26.11.1991, em seu item 1, 'b':

Dispõe sobre o recolhimento do imposto incidente sobre as comissões e corretagens na compra, venda e colocação de títulos e valores mobiliários, operações de câmbio e na venda de passagens, excursões ou viagens.

O Secretário da Receita Federal, no uso da competência que lhe foi delegada pelo Ministro da Fazenda por meio da Portaria Ministerial nº 371, de 29 de julho de 1985, e tendo em vista as disposições do artigo 53, I, da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e do artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.056, de 21 de outubro de 1969,

RESOLVE:

1. O recolhimento do imposto de renda previsto no inciso I do art. 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, será efetuado pela pessoa jurídica que receber de outras pessoas jurídicas importâncias a título de comissões e corretagens relativas a:

*b) operações realizadas em Bolsas de valores e em Bolsas de Mercadorias;
[...]*

A decisão recorrida assim justificou a manutenção da exação:

Em relação ao argumento da interessada de que as Ofertas Públicas de Ações são necessariamente realizadas em bolsa de valores, ou seja, alcançadas pelo disposto na alínea “b” do item 1 da Instrução Normativa SRF nº 153, de 1987, anteriormente reproduzida, também não tem razão a requerente, pois, como se vê do próprio Prospecto de Oferta (fls. 658/1247), item “Descrição da Oferta”, à fl. 705, o contrato de distribuição das ações em referência prevê sua colocação, no Brasil, em mercado de balcão não organizado, no qual os ativos são negociados sem a coordenação de uma bolsa de valores, nos termos do Contrato de Distribuição anexado às fls. 603/657 (Cláusula II), conforme transcrição:

Prospecto de Oferta

Descrição da Oferta

A Oferta compreende a distribuição pública secundária de, inicialmente, 250.492.283 Ações de titularidade dos Acionistas Vendedores.

A Oferta consiste na colocação das Ações no Brasil, em mercado de balcão não-organizado, com a prestação de garantia firme de liquidação, nos termos do Contrato de Distribuição celebrado entre a Companhia, os Acionistas Vendedores, os Joint Bookrunners e a CBLC, em conformidade com os termos da Instrução CVM 400 e, ainda, esforços de colocação das Ações (a) nos Estados Unidos da América, para investidores institucionais qualificados (“Investidores Institucionais Qualificados”), conforme definidos na Regra 144A, em operações isentas de registro em conformidade com o disposto no Securities Act e nos regulamentos editados ao amparo do Securities Act, e (b) nos demais países que não os Estados Unidos da América e o Brasil, para non-U.S. Persons, de acordo com a legislação vigente no país de domicílio de cada investidor e em conformidade com os procedimentos previstos na Regulação S, editada pela SEC (em conjunto com os Investidores Institucionais Qualificados, “Investidores Estrangeiros”), desde que tais Investidores Estrangeiros sejam registrados na CVM e invistam no Brasil nos termos da Lei 4.131 ou da Resolução CMN 2.689 e da Instrução CVM 325 (“Oferta”). (destaquei)

(...)

Contrato de Distribuição*Cláusula II*

**OBJETO; REGIME DE COLOCAÇÃO;
OPÇÃO**

2.1 Objeto. A Companhia e os Acionistas Vendedores contrataram os Joint Bookrunners para, de acordo com os termos e as condições deste Contrato, realizar a colocação pública das Ações, diretamente, ou por meio do Coordenador Internacional, dos Coordenadores, dos Coordenadores Contratados e das Corretoras Consorciadas, em mercado de balcão não organizado, de acordo com as disposições da Instrução CVM 400. (destaquei)

(...)

Ocorre que, a despeito de os documentos fazerem menção à futura colocação pública de ações em mercado de balcão não organizado, trata-se de fato notório que as ações de Bovespa Holding, na realidade, foram negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo. A Recorrente colacionou ainda em seu recurso diversas reportagens veiculadas pela imprensa dando conta da negociação ocorrida na Bolsa de Valores de São Paulo. Transcrevo excerto de uma delas:

Mercados: IPO da Bovespa Holding centra atenções na sexta-feira

SÃO PAULO - A semana termina sem indicadores de peso na agenda de divulgação. No entanto, o mercado brasileiro aguarda com certa ansiedade a estréia das ações da Bovespa Holding, empresa que controla a Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa) e a Companhia Brasileira de Liquidação de Custódia (CBLC).

A oferta pública inicial (IPO), a maior do país até o momento, movimentou mais de R\$ 5,76 bilhões, e pode passar dos R\$ 6,62 bilhões caso seja exercido o lote suplementar de 15%.

Reportagem do Valor Econômico indicou que a demanda pelos papéis chegou a R\$ 60 bilhões cerca de dez vezes mais que o valor ofertado.

A nova empresa chega ao mercado valendo mais de R\$ 16,2 bilhões, superando o valor de mercado da Embraer, Aracruz, Klabin e Gol.

*As ações começam a ser negociadas às 11 horas na Bovespa, sob o código **BOVH3**³. [grifos nossos]*

Confirmada que a operação foi realizada em bolsa, não há como se apegar ao formalismo documental diante dos fatos efetivamente ocorridos.

Processo nº 16327.721146/2012-91
Acórdão n.º 1402-002.231

S1-C4T2
Fl. 1.801

Desse modo, incidiu no caso concreto a exceção prevista na Instrução Normativa SRF nº 153, de 05/11/1987, em seu item 1, 'b', qual seja, o recolhimento do imposto a título de antecipação do devido ao final do período de apuração deveria ter sido realizado pelos beneficiários dos pagamentos, ou seja, não havia retenção a ser realizada pela Recorrente, o que implica a impossibilidade de exigência da multa isolada cominada.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por não conhecer do recurso em relação às matérias objeto de desistência, e, na parte conhecida, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada por falta de retenção de imposto de renda na fonte.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator