



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

Processo nº 19515.722963/2013-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.295 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2016
Matéria IRRF
Recorrente MCKINSEY & COMPANY, INC. DO BRASIL CONSULTORIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2009

PRELIMINAR. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A multa pela falta de retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, não pode ser aplicada isoladamente nos casos em que o imposto não mais é exigível da fonte pagadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Realizou sustentação oral, pelo Contribuinte, a Dra. Carolina Benedet Barreiros Spada, OAB/SP 224173.

Assinado digitalmente.

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente.

Assinado digitalmente.

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ - Relatora.

EDITADO EM: 06/09/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA (Presidente), CARLOS ALBERTO DO AMARAL AZEREDO, JOSE ALFREDO DUARTE FILHO (**Suplente convocado**), MARIA ANSELMA COSCRATO DOS SANTOS (**Suplente convocada**), DENNY MEDEIROS DA SILVEIRA

(Suplente convocado), DANIEL MELO MENDES BEZERRA, CARLOS CESAR QUADROS PIERRE E ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nesta oportunidade, utilizo-me do relatório produzido em assentada anterior, eis que aborda de maneira elucidativa os fatos objeto dos presentes autos, nos termos seguintes:

1. Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 569 a 574) através do qual a autoridade lançadora constituiu crédito tributário para exigir isoladamente juros e multa regulamentar pela insuficiência na retenção de IRRF, nos seguintes valores: juros de mora isolados, no valor de R\$ 94.740,50; e multa regulamentar, no valor de R\$ 5.051.315,88; totalizando R\$ 5.146.056,38.

2. Conforme Termo de Verificação (fl. 576 a 588), a ação fiscal que resultou no lançamento ora examinado dizia respeito à fiscalização de contribuições previdenciárias no período de 01/2009 a 12/2009.

3. Examinando o plano de previdência dos empregados da fiscalizada, seus termos de adesão, aportes, resgates e, ainda, os registros contábeis pertinentes, as GFIP e DIRF do período, concluiu o auditor responsável pela autuação em comento que:

a) Os valores pagos pela contribuinte a título de “previdência privada”, na forma dos aportes previstos no contrato firmado com a Itaú Previdência e Seguros S/A, estavam em desacordo com a legislação e que, em realidade, constituíam pagamentos de verbas remuneratórias aos empregados por meio de depósitos em conta de previdência complementar;

b) Nos termos do art. 28, §9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/91 e do art. 214, §9º, inciso XV, do Decreto nº 3.048/99, o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica a programa de previdência complementar não integra o salário de contribuição desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observando-se, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;

c) Contratualmente, os participantes do plano de previdência complementar tinham direito de resgate após 30 dias da respectiva contribuição ao plano em questão, cujo regulamento faculta ao participante o resgate parcial e o direito à retirada de suas próprias contribuições (que, em realidade, inexistiam);

d) As contribuições da instituidora deveriam constar em contrato de adesão;

e) Conforme o §4º do art. 56 da Resolução CNSP nº 139/2005:

Os recursos correspondentes a cada uma das contribuições das

pessoas jurídicas no plano de previdência somente poderão ser resgatados após o período de carência de um ano civil completo, contado a partir do primeiro dia útil do mês de janeiro do ano subsequente ao da contribuição”. Tal limitação não foi observada, conforme demonstra o anexo 09 (documento que registra resgates de participantes antes do prazo fixado pela CNSP);

f) A restrição temporal anteriormente tratada, qual seja, a carência de um ano civil, é um mecanismo da legislação previdenciária para desincentivar o resgate, tendo em vista a finalidade da poupança relacionada;

g) Assim, o resgate único, com vários casos verificados em relação ao plano instituído pela fiscalizada (ANEXO 08 – diligência na seguradora ITAÚ VIDA), desnatura a finalidade da poupança previdenciária, constituindo meramente forma de pagamento de remuneração variável;

h) O regime de Previdência Complementar privada, previsto no art. 202 da Constituição da República, é regulado pela Lei Complementar (LC) nº 109/2001 (diploma este que revogou a Lei nº 6.435/1977);

i) Os arts. 5º e 74 da LC nº 109/2001 conferem a competência para regulamentar o sistema de previdência privada a órgãos reguladores específicos (CNSP, CGPC, etc);

j) A previdência complementar privada está constitucionalmente vinculada como espécie do gênero Seguridade Social e, conseqüentemente, aos princípios que regem a Previdência Social (ainda que de forma subsidiária ou residual quando se verifica eventual lacuna ou omissão contratual);

k) No caso em exame, contratualmente está previsto o pagamento de uma remuneração variável/bônus, em razão de desempenho (verba remuneratória) e que tal pagamento, concretamente, expressou-se em depósitos em conta de previdência privada, portanto, verbas que constituem fator gerador de IRRF;

l) A fiscalizada, além de descumprir suas obrigações, procurou deliberadamente ocultar do Fisco os pagamentos de verbas de natureza remuneratória, esquema este operado por meio do plano de previdência complementar em questão;

m) Os pagamentos referidos ainda criaram condições para que seus beneficiários deixassem de recolher o imposto de renda em seu devido valor quando do resgate junto à entidade de previdência privada.

4. Além do que foi anteriormente resumido, cumpre sobrelevar que a autoridade lançadora expressamente afirma que o contribuinte deixou de reter e recolher diferença do IRRF incidente sobre os valores que, de fato, eram pagos a título de PLR (Participação em Lucros e Resultados).

5. Firme na argumentação alinhada e citando os artigos do Regulamento do Imposto de Renda relacionados à retenção na fonte, a LC Nº 123/2006, a Lei nº 11.053/2004, a autoridade lançadora assevera que inexistente permissivo que afaste o dever de retenção do IR sobre a remuneração, mesmo que indireta, independentemente da forma de pagamento ao empregado.

6. Como conseqüências das constatações narradas neste processo e tendo em vista o lapso temporal verificado entre a data dos fatos e a fiscalização respectiva, foi efetivado apenas o lançamento da multa e dos juros devidos isoladamente, destacando que o IR não recolhido somente poderá ser cobrado das pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos não oferecidos à tributação (arts. 717 a 722 do RIR/99 e Parecer Normativo COSIT nº 1/2002).

7. O auditor responsável pela autuação ainda:

a) Reiterou que as diferenças sobre as quais incidiram a penalidade e juros referem-se a não inclusão na base de cálculo da remuneração paga a título de “Previdência Privada” por meios dos aportes ao plano complementar instituído pela autuada;

b) Sobrelevou, como fundamento da multa e de sua forma qualificada, o art. 9º da Lei 10.426/2002 e o art. 44 da Lei nº 9.430/96 e esclareceu que as circunstâncias descritas demonstram a clara finalidade da autuada em escudar verbas remuneratórias indiretas de tributação por meio de plano complementar de previdência privada, sobrelevando o prazo de resgate previsto em contrato, bem como a variabilidade do aporte conforme o desempenho do empregado; e

c) Registrou como fundamento dos juros devidos o caput e §1º do art. 953 do RIR/99.

8. Regularmente cientificada, a autuada ofereceu contrarrazões às folhas 643 a 672.

9. Em síntese, assevera a autuada:

a) Preliminarmente, a tempestividade de sua impugnação e a conseqüente suspensão da exigibilidade;

b) Ser clara natureza de previdência privada dos aportes ao plano complementar de seus empregados e o equívoco da autoridade fiscal ao interpretar tais pagamentos como Participação nos Lucros e Resultados (“PLR”); e

c) A insuficiência de suporte das alegações contidas na autuação para demonstrar a existência da infração ou de qualquer espécie de fraude.

10. A contribuinte ainda traça considerações sobre o disposto no art. 202 da Constituição da República, na LC nº 109/2001 e destaca que a alínea “p”, no art. 28, §9, da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei nº 9.528/97) fixou a não incidência da contribuição quanto aos aportes realizados em previdência complementar.

11. Invocou também o teor do art. 39 do RIR/99 e destaca que o momento da tributação dos pagamentos a título de previdência privada ocorre apenas no resgate junto à entidade de previdência privada (arts. 43, inciso XIV, e 633 do Decreto nº 3000/99).

12. Com esteio nos dispositivos citados, destaca que a própria Constituição estabelece não integrar o contrato de trabalho o plano de previdência. A sua simples menção em tal contrato não pode alterar o que fixa a Lei Magna e ou desqualificar a natureza jurídica dos respectivos aportes efetuados pelo empregador.

13. Sobreleva ainda que mesmo não existindo menção no contrato de trabalho, há sempre um documento emitido pelo empregador para formalizar aos seus empregados a intenção de participar do plano de previdência complementar.

14. Ainda sobre o tema do teor do contrato de trabalho, afirma a impugnante que este é mero instrumento e não o vínculo que, em si, configura a relação de emprego. Assim, admitir a interpretação da autoridade lançadora seria o mesmo que admitir que a previsão contratual do Vale Transporte o converte em verba remuneratória.

15. Destaca que recentemente a Corte Constitucional assentou o entendimento de que os planos de previdência, ainda que previstos no contrato de trabalho, não o integram e devem ser examinadas pela Justiça Comum.

16. No que concerne a possibilidade de resgate e como esta foi interpretada na autuação, assevera que o órgão regulador competente é a SUSEP e que este não estabeleceu qualquer norma contrária ao que levou a efeito a autuada.

17. Ressalta ainda que o contrato, firmado com a Itaú Previdência e Seguros S/A, foi assinado em 1998 ao passo que a Resolução CNSP nº 139 foi editada em 2005, portanto, logicamente não poderia estar prevista ou ser observada na data em que tal avença foi celebrada.

18. Também labora com o argumento de que as normas da SUSEP e da CNSP são dirigidas às entidades de previdência privada e não as pessoas que tomam os seus serviços, conferindo destaque ao fato de que o contrato firmado com a Itaú Previdência e Seguros S/A é de adesão, ou seja, documento padrão utilizado à época da contratação pela instituição mencionada.

19. Sobre a questão do resgate, as contrarrazões ofertadas conferem relevo à informação de que a autoridade responsável foi comunicada de que a contribuinte não tinha qualquer ingerência sobre os resgate efetivados pelos participantes e se estes ocorreram de forma contrária ao fixado pela CNSP é algo que diz respeito unicamente a Itaú Previdência e Seguros S/A.

20. Aduz a impugnante que não pode ser punida pelo teor de um contrato de adesão firmado em data anterior a norma que fixa o prazo de um ano para resgate, ressaltando novamente que apenas a entidade de previdência privada tem poderes para autorizar regastes.

21. Observa ainda que o contrato de adesão em tela expressamente previa que as alterações decorrentes de imposição legal terão aplicação imediata por parte da Itaú Previdência e Seguros S/A. Ou seja, qualquer irregularidade de resgate diz respeito unicamente à entidade de previdência mencionada e não a autuada.

22. A impugnante registra também como relevante que não pode responder pela conduta dos beneficiários no momento do resgate, pois se trata de conduta de terceiros que agiram em concordância com o previsto na avença respectiva e com a anuência da Itaú Previdência e Seguros S/A.

23. Reitera que a discricionariedade quanto ao gozo dos aportes é exclusiva dos beneficiários, observando que nem todos efetuaram os resgates.

24. Em suma, aquilo que alega a autuação não pode alterar a natureza dos aportes levados a termo pela autuada, em especial, as diferenças aportadas em razão do desempenho individual, pois inexistente norma que proíba tal expediente. A vedação existente diria respeito apenas a não discriminação dos empregados e todos eram beneficiados pelo plano complementar contratado junto a Itaú Previdência e Seguros S/A.

25. Sobre o tema da diferença nos valores aportados, assevera também que é completamente descabido que estas constituam violação ao art. 9º da CLT, pois a autuada afirma sempre ter agido com total transparência e fornecido todas as informações requeridas no curso da fiscalização.

26. Em harmonia com as alegações anteriores, afirma possuir sistemas de premiação e bonificação desvinculados da previdência privada (não juntou documentos comprobatórios de tal afirmação).

27. Quanto à assertiva contida na autuação sobre a inobservância dos requisitos fixados na Lei nº 8.212/91, a contribuinte reafirma que todos os seus empregados estão cobertos pelo plano de previdência complementar e que, portanto, cumpriu com a única exigência legal a ela oponível para que suas contribuições ao plano de previdência privado não sofressem incidência tributária (sobre o tema traz à colação julgado do CARF, a título de precedente).

28. Conforme a interessada, igualmente é incabível a afirmação de fraude, pois a autoridade fiscal não formou prova disto e em momento algum demonstrou a existência de dolo (pressuposto da multa qualificada). Destacando que no próprio texto da autuação fica evidente o uso pela autoridade lançadora uma presunção, ao mencionar que “o referido aporte financeiro efetuado pela MKINSEY nas contas de previdência privada

parece se prestar a evitar a retenção do imposto de renda na fonte.”

29. Ressalta também que o ônus do imposto retido na fonte é do beneficiário da renda, não se vislumbrando qual seria o seu interesse em burlar tal recolhimento, também inexistindo qualquer prejuízo ao Erário, pois o imposto devido foi ou é retido no momento do resgate.

30. A contribuinte volta a reiterar que não se sustentam os argumentos da autuação, pois restou demonstrado que:

a) Seus aportes atendem integralmente às exigências legais;

b) O prazo de resgate de 30 dias era compatível com a legislação aplicável no ano em que o contrato com a entidade de previdência privada foi firmado (1998); e

c) Os resgates, no prazo de 30 dias dos aportes, ocorreram por exclusiva iniciativa dos beneficiários, com a anuência da Itaú Previdência e Seguros S/A, inexistindo qualquer espécie de ingerência da autuada.

31. A impugnação ainda ressalta que a representação para fins penais é completamente incabível e que sua remessa ao MPF exige o encerramento do contencioso administrativo.

32. Nos termos dos argumentos alinhados, pede:

a) O reconhecimento da conexão do presente processo com o PAF 19515.722962/2013-74, a fim de que sejam julgados em oportunidade única;

b) No mérito, a improcedência da autuação que instrui este processo;

c) Caso outro seja o entendimento, ao menos, que seja afastada a multa qualificada;

d) O cancelamento da representação fiscal para fins penais.

33. É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba julgou improcedente a impugnação, restando mantida parcialmente a notificação de lançamento, conforme a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2009

*PARTICIPAÇÃO EM LUCROS E RESULTADOS.
INOBSERVÂNCIA DAS NORMAS DE NEGOCIAÇÃO.*

Quando não observadas as regras de negociação com empregados, fixadas na Lei nº 10.101/2000, a parcela intitulada

participação nos resultados possui natureza remuneratória e está sujeita à tributação na fonte.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Constatada a produção de documentos com informação inverídica, para ocultar a ocorrência de infração, encontra-se justificada a aplicação de multa em sua forma qualificada.

AUTUAÇÃO FUNDADA EM PRESUNÇÃO. INOCORRÊNCIA.
A presunção é espécie do gênero prova indireta e também técnica de inversão do ônus probatório, não aplicável à autuação que instrui o presente

processo, dado que fundamentada em evidências diretas e no conteúdo expresso dos documentos examinados pela autoridade lançadora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Posteriormente, dentro do lapso temporal legal, foi interposto recurso voluntário no qual a contribuinte reitera as alegações dispostas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz

Conheço do recurso, posto que tempestivo e com condições de admissibilidade.

1. Da preliminar

1. 1. Da inaplicabilidade da multa isolada pela ausência de retenção e recolhimento do IRF

A matéria em análise está sendo ventilada de ofício, em razão da possibilidade do reconhecimento, por parte do julgador, de questões afetas à ordem pública, independente de eventual suscitação por parte da recorrente.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, como órgão máximo julgador dos processos administrativos fiscais na esfera federal, tem por fim precípua o controle da legalidade dos atos administrativos praticados pelos agentes fiscalizadores e demais servidores públicos integrantes da Administração Tributária.

Decorrência lógica é o dever da Administração de anular os atos por ela praticados quando verificados vícios de legalidade, conforme o comando emanado do art. 53 da Lei nº 9.784/99, o qual regula os processos administrativos federais, assim dispondo:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Vê-se que não se trata de uma faculdade da Administração, mas sim imperativo categórico que prevalecerá sempre que a legalidade for afrontada, independentemente de alegação dos sujeitos envolvidos ou instância processual. Isso porque o que se pretende salvaguardar, no caso em lume, transcende os interesses de determinado contribuinte para alcançar o interesse do Estado e da sociedade.

Conforme narrado, no relatório, a controvérsia em questão se refere à cobrança de juros de mora e multa regulamentar qualificada devidos em razão da insuficiência de retenção do imposto de renda (IRRF), no exercício de 2009, com relação ao Plano de Previdência Complementar caracterizado pela fiscalização como Participação nos Lucros e Resultados.

A questão a ser apreciada se refere à **impossibilidade de aplicação de multa isolada pela falta de retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte**, prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, **nos casos em que o imposto não mais é exigível da fonte pagadora**.

Acerca do tema, aplico o entendimento estampado no voto do Conselheiro Eduardo Tadeu Farah, em caso semelhante, nos termos seguintes:

A multa aplicada foi com base no art. 9º da MP 16/2002, convertida na Lei nº 10.426/2002, cuja redação determinava:

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

Por sua vez, a autoridade recorrida apoiou-se no Parecer Normativo nº 01, de 24/09/2002, expedido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT), da Secretaria da Receita Federal, verbis:

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."

Pelo que se vê, a penalidade pela falta de recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte, só foi instituída a partir da edição da Medida Provisória nº 16, de 23 de dezembro, de 2001, convertida na Lei nº 10.426, de 2002.

(...).

Ademais, a Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, excluiu a imposição da multa isolada prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9430/1996, relativamente à fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento. Confirma-se a nova redação introduzida pela art. 14 da citada Medida Provisória, convertida na Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2o nos incisos I, II e III:

"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.

§ 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.

I (revogado);

II (revogado);

III (revogado);

IV (revogado);

V (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I prestar esclarecimentos;

II apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ” (NR):

Portanto, a penalidade não é mais aplicada nas situações em que o imposto não retido não é exigível da fonte pagadora. Além do mais, não se pode perder de vista a regra estampada no art. 106, inc. II, do Código Tributário Nacional, que dispõe que a lei nova se aplica a ato ou fato não definitivamente julgados, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Esse entendimento encontra-se também pacificado neste Conselho, conforme ementas destacadas:

EXIGIDA ISOLADAMENTE FALTA DE PREVISÃO LEGAL. A multa pela falta de retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, não pode ser aplicada isoladamente nos casos em que o imposto não mais é exigível da fonte pagadora (CARF Acórdão nº 280200.184, 2ª Sessão / 2ª Turma Especial, sessão de 30 de novembro de 2009).

FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRRF – MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE – LEI Nº 11.488, DE 2007 – RETROATIVIDADE BENIGNA – Aplica-se ao ato ou fato preterito, 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.

(CARF Acórdão nº 220101.349, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 27 de outubro de 2011).

É neste mesmo sentido o entendimento da CSRF, cuja ementa transcrevo:

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 o imposto não recolhido, não há respaldo para incidência, consequentemente, da respectiva multa. Recurso especial negado.(acórdão nº 9202002.288 08 de agosto de 2012, da 2ª Turma)

Destarte, com as presentes considerações, é incabível a exigência da multa isolada. (...).

Para melhor compreensão das alterações legislativas, vejamos as tabelas

abaixo:

Redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996	Redação do art. 44, dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007
<i>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:</i> <i>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;</i> <i>II. cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.</i> <i>§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: I juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;</i> <i>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;</i> <i>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</i>	<i>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:</i> <i>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;</i> <i>II. de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:</i> <i>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;</i> <i>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.</i> <i>§ 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.</i>

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

Verifica-se que a redação dada ao art. 44 da Lei 9.430/96 pelo art. 14 da Lei 11.488/2007 suprimiu todas as referências a “tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora” e, especialmente, **revogou a previsão do inciso II do § 1º da redação anterior, que previa a possibilidade de exigência isolada da multa de ofício nesta hipótese.**

Na nova redação conferida ao artigo 9º da Lei n. 10.426, de 2002, a multa aplicável por falta de retenção é aquela prevista no artigo **44, I da Lei n. 9.430, de 1996**, sendo esta exigível apenas em conjunto com tributo não recolhido ou declarado nas hipóteses em que isto assim sucede. No caso da falta de retenção na fonte, na hipótese em que o tributo ainda pode ser exigido da fonte pagadora, em que a este se agregará multa de ofício.

A única previsão de multa exigida isoladamente é a do inciso II do artigo 44 da Lei n. 9.430, para os casos de falta de antecipação de IRPJ ou IRPF durante o ano, e tal inciso não é referido pelo artigo 9º da Lei n. 10.426, de 2002. O legislador quando refere ou remete algo o faz com sentido e intenção próprias, não cabendo a construção de norma individual e concreta que se utilize de enunciado prescritivo inexistente.

Ainda que pudesse haver dúvida quanto à melhor capitulação legal, em se tratando de norma que prescreve penalidades (e apenas nesta hipótese) a dúvida se resolve em favor da interpretação mais favorável ao apenado, por expressa direção do comando do artigo 112 do CTN.

Portanto, se não há imposto a ser exigido da recorrente, inaplicável é o artigo 9º da Lei n. 10.426/2002, que prevê a aplicação da multa de 75% do inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

Reitera-se que, como se vê, na sua nova redação, o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002 prevê apenas a aplicação da multa a que se refere o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada juntamente com o imposto. Portanto, não prevê a hipótese de incidência da multa isolada de que trata o inciso II, isolada e no percentual de 50%.

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.

Assim, se não é mais exigível o imposto à fonte pagadora, não é possível a aplicação da multa de ofício isoladamente, pois o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 trata de multa exigida juntamente com o imposto, ou seja, no caso de falta de recolhimento apenas quando o imposto for exigível da fonte pagadora.

Nesse contexto, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO** ao recurso apresentado.

Assinado digitalmente.

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Processo nº 19515.722963/2013-19
Acórdão n.º **2201-003.295**

S2-C2T1
Fl. 9

CÓPIA