



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.730391/2012-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.949 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2021
Recorrente TELEMAR PARTICIPAÇÕES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO. MEDIDA LIMINAR REVOGADA. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN.

Trata-se de lançamento de multa de ofício em razão da falta de retenção do IRRF incidente sobre JCP recebido pela contribuinte.

A retenção não foi feita pela fonte pagadora em razão de medida liminar em sede de mandado de segurança, que, posteriormente, foi revogada. Neste caso, a legislação de regência determina que a própria contribuinte seja responsável pelo adimplemento da multa pela falta de retenção do IRRF.

Para a configuração da hipótese do lançamento da multa de ofício em desfavor da contribuinte, a norma legal requer a revogação da medida liminar, bem como o transcurso *in albis* do prazo de trinta dias para o pagamento da multa de mora. Antes disso, não há que se falar em exigência da multa de ofício e, desta forma, em inércia do Fisco ou fluência do prazo decadencial.

Portanto, nos termos do artigo 173, I do CTN, o termo inicial do prazo decadencial para o lançamento da multa de ofício é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o vencimento do aludido trintídio para o pagamento da multa de mora.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2007

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO. MEDIDA LIMINAR. REVOGAÇÃO. RESPONSABILIDADE. CONTRIBUINTE. REGULARIDADE DA TRIBUTAÇÃO. MOMENTO DA REVOGAÇÃO. IRRELEVÂNCIA.

O artigo 55 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 prevê que, no caso de falta de retenção do IRRF em razão de medida liminar em mandado de segurança, posteriormente revogada, a responsabilidade pelo adimplemento da multa pelo descumprimento do dever jurídico de retenção recai sobre o próprio contribuinte beneficiário do pagamento.

A regular tributação dos valores recebidos e o momento da revogação da medida liminar - se antes ou após o encerramento do ano-calendário - são irrelevantes para a configuração da hipótese de incidência da multa.

A partir da revogação da medida liminar, a contribuinte dispõe do prazo de trinta dias para o pagamento de multa de mora. Findo este prazo, na falta de adimplemento, a autoridade fiscal pode efetuar o lançamento da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte em epígrafe contra o Acórdão nº 12-058.775 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I – DRJ/RJ1, cuja ementa restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

O prazo para a Fazenda Pública constituir, de ofício, o crédito decorrente da exigência de multa isolada é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I, do CTN).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Data do fato gerador: 21/12/2006

IRRF. FONTE PAGADORA IMPEDIDA DE EFETUAR A RETENÇÃO EM VIRTUDE DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. REVOGAÇÃO DA MEDIDA JUDICIAL. LANÇAMENTO DE MULTA DE OFÍCIO ISOLADA (MP 2.158-35/ 2001, ART. 55).

Uma vez revogada a medida judicial que impedia a fonte pagadora de proceder à retenção do imposto, a pessoa jurídica beneficiária do rendimento fica obrigada a recolher, no prazo de trinta dias, multa de mora sobre o tributo que deixou de ser retido. Esgotado o referido prazo, sem que tenha ocorrido o pagamento espontâneo da multa de mora, cabível é a exigência de multa de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo versa sobre o lançamento de multa isolada em razão da falta de retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre os Juros sobre Capital Próprio – JCP recebidos pela contribuinte em 2006 da fonte pagadora Tele Norte Leste Participações S/A.

À partida, é oportuno salientar que o lançamento foi feito em desfavor da contribuinte e não da fonte pagadora, conforme resumido abaixo.

De acordo com o *Termo de Constatação do Auto de Infração de Multa Isolada* elaborado pela autoridade fiscal, a contribuinte recebeu em 21/12/2006 o montante de R\$ 53.775.786,60 a título de JCP. Ao efetuar o pagamento, a Tele Norte Leste Participações S/A não realizou a retenção de IRRF em razão de medida liminar concedida no âmbito do Mandado de Segurança n.º 2006-51.01.009814-4. Entretanto, em 17/07/2007, antes da decisão definitiva na ação mandamental, a Tele Norte Leste Participações S/A e a Telemar Participações S/A requereram a extinção do feito, que foi extinto sem julgamento do mérito.

Com a revogação da medida judicial liminar, no entendimento da fiscalização, a contribuinte deveria ter procedido ao recolhimento da multa de mora relativa à falta de retenção do IRRF prevista no artigo 55, § 1º, II, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001:

Art. 55. O imposto de renda incidente na fonte como antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física ou em relação ao período de apuração da pessoa jurídica, não retido e não recolhido pelos responsáveis tributários por força de liminar em mandado de segurança ou em ação cautelar, de tutela antecipada em ação de outra natureza, ou de decisão de mérito, posteriormente revogadas, sujeitar-se-á ao disposto neste artigo.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa física ou jurídica beneficiária do rendimento ficará sujeita ao pagamento:

I - de juros de mora, incorridos desde a data do vencimento originário da obrigação;

II - de multa, de mora ou de ofício, a partir do trigésimo dia subsequente ao da revogação da medida judicial.

§ 2º Os acréscimos referidos no § 1º incidirão sobre imposto não retido nas condições referidas no **caput**.

§ 3º O disposto neste artigo:

I - não exclui a incidência do imposto de renda sobre os respectivos rendimentos, na forma estabelecida pela legislação do referido imposto;

II - aplica-se em relação às ações impetradas a partir de 1º de maio de 2001. (grifei)

No procedimento fiscal, a autoridade administrativa constatou que a contribuinte não havia efetuado o recolhimento da multa de mora, dentro do prazo previsto legalmente. Assim, procedeu à imposição da multa de ofício no percentual de 75% sobre o IRRF que deixou de ser retido e recolhido, consoante dispositivo legal acima transcrito.

A contribuinte insurgiu-se contra a exigência da multa e impugnou o auto de infração. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora de piso na qual esta resume as alegações lançadas pela impugnante:

Inconformada com a exigência, da qual tomou ciência em 22/08/2012 (fl. 55), impugnou o lançamento em 21/09/2012 através da impugnação de fls. 79/99, instruída com os documentos de fls. 100/236, que reproduzo parcialmente:

“(…)

IV.a DA DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA DE EFETUAR O LANÇAMENTO

14. Nesta oportunidade, convém demonstrar que o Auto de Infração ora impugnado é nulo de pleno direito, por ter decaído o direito da Fazenda Pública de proceder ao lançamento dos valores nele consubstanciados.

15. Isso porque, como se depreende claramente da leitura do referido Auto de Infração, os valores exigidos a título de multa remontam fato gerador ocorrido no ano de 2006, tendo a ora Impugnante sido intimada da respectiva cobrança em 22 de agosto de 2012. Por conseguinte, o (suposto) crédito tributário foi fulminado pela decadência, logo, extinto. Explica-se:

“(…)

21. No caso concreto, admitindo-se razoável a interpretação do Auditor-Fiscal de que o prazo decadencial obedeceria à sistemática prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, convém registrar que se o fato gerador ocorreu no mês de dezembro de 2006, o respectivo termo a quo coincidiu com o dia 1º/01/2007 e se encerraria em 1º/01/2012. Assim, se a intimação da Impugnante data de 22/08/2012, resta óbvia a extinção dos créditos pretendidos pelo Fisco em consonância com o artigo 156, V supra transcrito.

22. E nem se alegue que a Administração Pública não poderia ter efetuado o lançamento ora debatido em decorrência da vigência da decisão favorável à Impugnante exarada nos autos do Mandado de Segurança nº 2006.51.01.0098144, visto que a Lei nº 9.430/96 garante à primeira o direito inexorável e indisponível de promover o lançamento apenas para prevenir os efeitos da decadência, o qual fica sobrestado até ulterior desfecho da lide perante o Poder Judiciário, logo, não constitui medida coercitiva que implicaria em descumprimento daquele provimento jurisdicional.

23. O artigo 63 da Lei nº 9.430/94, estabelece o lançamento "na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência", sem fazer qualquer distinção a este ou aquele crédito tributário. Se não faz distinção, aplica-se a regra a qualquer hipótese de constituição de crédito tributário.

24. E nem se diga que a multa isolada não seria "crédito tributário" propriamente dito, pois é a própria Lei nº 9.430/94 que as trata como tal, nos termos do artigo 43, que prevê a possibilidade de ser "formalizada exigência de crédito tributário

correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente".

25. Quanto ao artigo 55 da Medida Provisória 2.15835/ 2001, é imperioso constatar a necessidade de interpretá-lo sistematicamente para que não sejam subvertidos os institutos de lançamento e obrigações previstas no CTN e na legislação do IRPJ.

26. O IRRF não recolhido por força da decisão liminar é mera antecipação do IRPJ devido ao final do exercício.

27. Portanto, o mencionado dispositivo legal tem o seu espectro de aplicação necessariamente reduzido àquelas situações em que a decisão judicial é concedida e reformada em um mesmo exercício fiscal.

28. Não tendo sido esta a situação no caso concreto, também não se pode inferir que o prazo decadencial só começaria a ser contado a partir do trigésimo dia subsequente ao da revogação da medida judicial.

29. Em resumo: os valores consignados no Auto de Infração ora impugnado estão extintos em virtude do decurso do prazo decadencial fixado no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, pelo que deve ser reconhecida a nulidade de pleno direito do direito da Fazenda Pública de proceder ao lançamento.

IV.b DA AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A APLICAÇÃO DA MULTA NO CASO PRESENTE

30. Ademais, ainda que seja ultrapassada a questão da decadência, repare-se que o artigo 55 da Media Provisória 2.15835/ 2001 não determina qual o percentual da multa de ofício ou de mora aplicável pela não retenção de IRRF por força de decisão judicial posteriormente reformada, tampouco faz qualquer remissão a outro dispositivo legal.

31. Ignorando o fato de se tratar de norma de natureza penal e buscando de forma imprópria alguma remissão lógica, o dispositivo que mais se aproximaria seria o artigo 44 da Lei 9.430/1996 (com redação dada pela Lei 11.488/2007).

32. Acontece que a multa de ofício "isolada" lá prevista somente é aplicável nos casos de falta de pagamento estimativa, o qual não se aplica no presente caso!

33. Ou seja, ainda que exista previsão legal para atribuir a responsabilidade ao beneficiário por ter dado causa a não retenção de IRRF, não existe previsão legal para penalizá-lo caso a decisão judicial seja posteriormente reformada.

34. O entendimento da Impugnante quanto à impossibilidade de aplicação de multa "isolada" pela não retenção do IRRF no caso de reforma de decisão judicial é corroborado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Confira-se a ementa abaixo:

"IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE. IRRF. Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 FONTE PAGADORA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI N° 11.488/2007. RETROATIVIDADE BENIGNA. EXCLUSÃO DA MULTA PREVISTA NO INCISO II DO ARTIGO 44 DA LEI N° 9430/96. A multa isolada prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei n° 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 n° 11.488/2007. Aplicação do artigo 106, inciso II, "c", do CTN. FONTE PAGADORA. NÃO EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO. PARECER NORMATIVO COSIT n° 01/2002. CONSEQUENTE NÃO INCIDÊNCIA DA MULTA PREVISTA NO INCISO 44, INCISO I, DA LEI N° 9.430/96. Não mais sendo exigível da fonte pagadora a imposto não recolhido, não há respaldo para incidência,

conseqüentemente, da respectiva multa." (CSRF, 2ª Turma, AC 9202001.886, PTA 10950.003029/200581, julgado em 29/11/2011).(grifou-se)

35. *Destaque-se desse mesmo julgado o seguinte trecho do voto:*

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

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

Pois bem, inequívoco o tratamento mais benigno conferido pela Lei n.º 11.488/2007, à fonte pagadora do IRRF. E, em se tratando de ato não definitivamente julgado, indubitável, também, a necessária incidência da norma prevista no artigo 106 do CTN, sob pena de se negar a aplicação do princípio da retroatividade da norma penal tributária mais benigna. Por outro lado, relativamente à multa prevista no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, entendeu-se, no acórdão recorrido, que, conforme entendimento da própria autoridade lançadora, exposto no Parecer Normativo COSIT n.º 01/2002, "após o prazo de entrega da declaração de rendimentos pelo beneficiário dos rendimentos, não mais é exigível o imposto incidente sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, que deixou de ser retido".

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

36. *Portanto, resta claro que o Fisco está, na verdade, aplicando penalidade por analogia, em flagrante violação ao artigo 5º, caput e inciso II, e artigo 150, incisos I e IV da CF/88, bem como do artigo 97, inciso V, do CTN.*

(...)

V DO MÉRITO (...)

43. *Apesar de a fonte pagadora não ter efetuado a retenção do IRRF por força de comandos judiciais, não se apurou IRPJ a ser recolhido no encerramento do ano-base de 2006, pelo que não se aperfeiçoou nenhuma obrigação tributária, fato que, repita-se, foi expressamente consignado no Termo de Verificação Fiscal.*

44. *Daí decorre que a aplicação de multa pela não antecipação do imposto também se mostra inconcebível, pois só se pode penalizar o contribuinte que tenha descumprido obrigação tributária, o que está claro não ter ocorrido no caso presente. E não se pode olvidar que os valores recebidos a título de JCP foram regulamente oferecidos à tributação na sistemática de apuração do seu IRPJ.*

45. *Nesse contexto, não há que se falar na aplicação do artigo 55, § 1º, II da Medida Provisória n.º 2.15835/ 2001, que, claramente, não se adequa aos fatos ocorridos.*

(...)

48. *Repita-se que a obrigação de antecipar não significou a inobservância do dever legal, eis que amparada em decisão judicial. Transferindo-se, então, a responsabilidade para o contribuinte por ocasião da apuração definitiva do imposto e comprovando este a ausência de saldo remanescente a ser recolhido, deu-se por adimplida a obrigação tributária sem que o Fisco possa reclamar eventual multa.*

49. Logo, não tendo o Auditor-Fiscal efetuado o lançamento do principal, admitindo que nenhum Imposto de Renda foi apurado, porquanto o acréscimo patrimonial e/ou renda tributável foi absorvido (ou melhor, compensado) pelos créditos tributários preexistentes, também não se pode cogitar em multa "isolada", visto a ausência de situação que denote descumprimento de obrigação tributária.

(...)

54. Da simples leitura do dispositivo acima transcrito, é possível constatar que tratando-se de norma jurídica individual e concreta, os atos e omissões praticados no cumprimento de suas determinações estão plenamente respaldados pelo ordenamento jurídico, protegidos, conforme o caso, na qualidade de ato jurídico perfeito ou de direito adquirido.

55. A partir desse esclarecimento, surge uma indagação: se o Auditor-Fiscal não efetuou o lançamento do principal, uma vez admitida a premissa de que nada se apurou devido a título de Imposto de Renda porquanto o acréscimo patrimonial e/ou renda tributável foi absorvido (ou melhor, compensado) pelos créditos tributários pré-existent, a multa de ofício incidirá sobre uma situação que não denota nenhum descumprimento de obrigação tributária?

56. Note-se bem que não se contesta, pura e simplesmente, a sistemática de antecipação do Imposto de Renda por meio de retenção na fonte; subsiste a obrigação de antecipar e a fonte pagadora assumiria os encargos se assim não tivesse procedido e o contribuinte, por sua vez, responderia pelo crédito não quitado.

57. No entanto, tal obrigação de antecipar não significou, in casu, inobservância do dever legal, eis que amparada em decisão judicial. Transferindo-se, então, a responsabilidade para o contribuinte por ocasião da apuração definitiva do imposto e comprovando este a ausência de saldo remanescente a ser recolhido, deu-se por adimplida a obrigação tributária sem que o Fisco possa reclamar eventual multa.

(..)

61. Ora, a exigência da multa formalizada pela Fazenda Pública posteriormente ao término do período de apuração quando o contribuinte faz prova da inexistência de valor a pagar e, conseqüentemente, satisfaz a obrigação tributária de sorte que se pode afirmar o quão indevida era a antecipação que só se afastou por força de decisão judicial denota evidente causa de enriquecimento ilícito do ente público.

62. Não se mostrasse suficiente a argumentação anteriormente desenvolvida, o que se admite somente por argumentar, o próprio Parecer Normativo SRF nº 01/2002 empresta fundamentos à tese ora defendida.

63. Ao longo do supracitado Parecer Normativo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil reconhece, expressamente, que o IRRF configura mera antecipação do imposto devido ao final do período de apuração, assim como trata, expressamente, do momento ao qual se verifica a falta de retenção do imposto. Senão confira-se:

(...)

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.**" (grifou-se)

64. Depreende-se da transcrição supra que no caso de não retenção do imposto por razão qualquer que difere de uma decisão judicial, a responsabilidade é da fonte

pagadora até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado. Após esta data, a responsabilidade passa para o contribuinte.

(...)

66. Constata-se, da redação do aludido parágrafo, que os acréscimos legais a serem pagos pelo responsável tributário deveriam, acaso devidos, incidir tão somente até a data de encerramento do período de apuração porque, a partir deste momento, a responsabilidade é do contribuinte. Então, se o contribuinte, como dito alhures, oferecer o rendimento à tributação, ele não terá nenhum encargo a quitar, nenhum tributo ou acréscimo legal a pagar.

67. Aproveitando o racional para os casos em que existe decisão judicial afastando a retenção do imposto, se a fonte pagadora se eximiu de responsabilidade em cumprimento de decisão desta natureza, não se deve arguir a exigência de acréscimos legais na fluência do prazo até o término do período de apuração – período todo abrangido pela validade de uma decisão judicial – e tais acréscimos somente incidiriam na hipótese de o contribuinte não ter submetido o rendimento à tributação no ano-base competente, o que não sucedeu com a Impugnante.

(...)

70. Todavia, tomando por base o caso concreto, no qual a Impugnante, no final do respectivo ano-calendário, ofereceu à tributação os rendimentos advindos das operações de "juros sobre capital próprio" – independentemente da validade de medida suspensiva de sua exigibilidade, visto que tinha prévio conhecimento de que tais montantes acrescidos aos créditos existentes superariam o valor devido sob a rubrica de Imposto de Renda –, nada serve para sustentar ser devido por ela algum imposto suplementar, juros de mora e/ou multa.

71. Se o objetivo da antecipação é o recolhimento do tributo devido, se inexistir valor de IRPJ anual a ser pago, não há como apenar o contribuinte. Noutra dizer: se no momento da declaração de ajuste anual constatou-se que não havia IRPJ a ser recolhido, inconcebível se mostra a aplicação de multa pela não-antecipação do referido tributo.

(...)

75. O entendimento externado por meio das decisões judiciais e administrativas reafirma a assertiva de que a cobrança da multa não pode se desapegar da realidade dos fatos, no caso concreto, atinente à inexistência de base tributável no final do ano-base a autorizar a antecipação de um imposto sobre os rendimentos auferidos pela Impugnante que representaram meros resultados positivos, sob pena de locupletamento ilícito da Fazenda Pública.

76. Sob tal fundamento, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no julgamento do Recurso Voluntário nº 130.718, dispôs, expressamente, que "a multa proporcional tributária exigida após o encerramento do período há de ser fundada ou ter a sua incidência em tributo definitivamente devido".

77. A jurisprudência acima colacionada ratifica a afirmação de que o critério temporal da regra-matriz do IRPJ perfaz-se em 31 de dezembro, sendo que os recolhimentos (inclusive, retenções) ao longo do ano configuram meras antecipações, pelo que no caso de a Fazenda detectar a falta da antecipação do tributo após o fim do exercício financeiro, é imperativo que considere o valor do tributo definitivamente devido, aposto na declaração de ajuste anual.

78. E como reiterado nesta defesa administrativa, isso aconteceu com a Impugnante: ao final do ano de 2006, ela se certificou que nada mais era devido a título de IRPJ, razão pela qual não se justifica qualquer exigência de multa.

79. Não bastassem os argumentos alhures expostos, a Impugnante pede vênias para anexar à presente defesa a cópia do Parecer (doc. 4 – fls. 184/236),

elaborado pelo ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho, Titular de Direito Tributário da PUC/SP e da USP e Advogado, que robustece ainda mais as ilações que culminam numa única certeza: é, absolutamente, ilegítima a cobrança dos juros de mora e da multa pretendidas pelo Fisco no Auto de Infração ora impugnado.

VI DO PEDIDO

80. Diante de todo o exposto, a Impugnante requer seja conhecida e julgada procedente a presente Impugnação para, preliminarmente, reconhecer a extinção do crédito tributário, haja vista a ocorrência de decadência do direito de efetivar o lançamento, nos termos do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

81. No mérito, a Impugnante pleiteia seja reconhecida a flagrante insubsistência do Auto de Infração, anulando-se a cobrança da multa nele consubstanciada, nos termos da fundamentação supra.

É O RELATÓRIO.

Conforme registrado no início deste relatório, a impugnação foi julgada improcedente.

Irresignada com a decisão de piso, a contribuinte interpôs recurso voluntário no qual, em essência, reiterou as alegações da impugnação.

Era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme consignado no relatório acima, o presente processo versa sobre o lançamento de multa isolada em razão da falta de retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre os Juros sobre Capital Próprio – JCP recebidos pela contribuinte em 2006 da fonte pagadora Tele Norte Leste Participações S/A. A falta de retenção deveu-se à medida liminar concedida em sede de mandado de segurança que, posteriormente, foi extinto sem resolução do mérito.

Inicialmente, antes de apreciar a questão controvertida nos autos, impende revisar a legislação de regência.

Início pela disposição do artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, com a 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. (grifei)

Assim, em 2006, no caso de falta de retenção do IRRF pela fonte pagadora, a Lei nº 10.426/2002 determinava a aplicação das multas de 75% e 150% previstas nos incisos I e II do artigo nº 44 da Lei nº 9.430/1996, na sua forma original:

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

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

II- cento e 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.

[...]

Posteriormente, com a alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007, o artigo 9º da Lei nº 10.426/2002 passou a determinar:

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. (grifei)

Ao promover tal mudança, a norma legal adequou-se à alteração legislativa promovida pela própria Lei nº 11.488/2007 no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996:

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.

[...]

Vê-se, portanto, que, com a redação atual, a norma legal continua determinando que, nos casos de falta de retenção de IRRF, aplica-se a multa de ofício nos percentuais de 75% ou 150%.

Contudo, as normas supra, que dispõem sobre a multa de ofício, devem ser interpretadas em conjunto com o artigo 55 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, *verbis*:

Art. 55. O imposto de renda incidente na fonte como antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física ou em relação ao período de apuração da pessoa jurídica, não retido e não recolhido pelos responsáveis tributários por força de liminar em mandado de segurança ou em ação cautelar, de tutela antecipada em ação de outra natureza, ou de decisão de mérito, posteriormente revogadas, sujeitar-se-á ao disposto neste artigo.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa física ou jurídica beneficiária do rendimento ficará sujeita ao pagamento:

I - de juros de mora, incorridos desde a data do vencimento originário da obrigação;

II - de multa, de mora ou de ofício, a partir do trigésimo dia subsequente ao da revogação da medida judicial.

§ 2º Os acréscimos referidos no § 1º incidirão sobre imposto não retido nas condições referidas no **caput**.

§ 3º O disposto neste artigo:

I - não exclui a incidência do imposto de renda sobre os respectivos rendimentos, na forma estabelecida pela legislação do referido imposto;

II - aplica-se em relação às ações impetradas a partir de 1º de maio de 2001. (grifei)

O que se depreende dessa interpretação sistemática é que a responsabilidade pela multa decorrente da falta de retenção e recolhimento do IRRF, quando se der por medida liminar e esta, posteriormente, tiver seus efeitos revogados, como é o caso em tela, passa da fonte pagadora para a contribuinte.

Vale ressaltar que não se trata aqui da responsabilidade pelo pagamento do tributo, no caso, imposto sobre a renda, mas de multa.

Outro ponto que merece destaque é que a norma legal prevê que a contribuinte promova o recolhimento da multa de mora no prazo de trinta dias da revogação da medida liminar. Caso tal não ocorra, a contribuinte passa a estar sujeita à imposição de multa de ofício de 75% ou 150%. No caso sob exame, a autoridade fiscal impôs a multa de 75%.

Vale, por fim, ressaltar que não há na legislação de regência qualquer referência à necessidade de a revogação da medida liminar ocorrer dentro do próprio ano-calendário. A questão da apuração de ofício do IRRF ocorrer dentro do próprio ano-calendário ou após o encerramento deste diz respeito tão somente à responsabilidade sobre o pagamento do imposto.

Quanto for apurada após o encerramento do ano-calendário, a responsabilidade sobre o pagamento do imposto passa para a contribuinte, ou seja, para a beneficiária do pagamento.

Revisada a legislação de regência, passo ao exame das alegações da recorrente.

Decadência.

Neste ponto, a recorrente alegou que o fato jurídico tributário teria ocorrido em 2006 e que a ciência do auto de infração teria ocorrido somente em 22/08/2012. Assim, a pretensão da Fazenda teria sido fulminada pela decadência. Cito suas palavras:

17. O Acórdão recorrido afirma que o direito da Fazenda Pública à constituição do crédito tributário não foi atingido pelo fenômeno da decadência, vez que o termo inicial para a contagem do respectivo prazo iniciou-se somente em 1º de janeiro de 2009.

18. Porém, equivoca-se a Turma Julgadora a este respeito, haja vista que, conforme relatado no Auto de Infração, os valores exigidos a título de multa remontam a fato gerador ocorrido no ano de 2006, tendo a ora Recorrente sido intimada da respectiva cobrança em 22 de agosto de 2012. Por conseguinte, o suposto crédito tributário foi fulminado pela decadência, logo, extinto.

19. No caso concreto, admitindo-se razoável a interpretação do Auditor-Fiscal, confirmado pela 15ª Turma Julgadora, de que o prazo decadencial obedeceria à sistemática prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional¹, convém registrar que, se o fato gerador ocorreu no mês de dezembro de 2006, o respectivo termo *a quo* coincidiu com o dia 1º/01/2007 e se encerraria em 1º/01/2012. Assim, se a intimação da ora Recorrente data de 22/08/2012, resta óbvia a extinção dos créditos pretendidos pelo Fisco em consonância com o artigo 156, V supratranscrito.

Tenho que a tese da contribuinte não deva prosperar.

Inicialmente, cabe registrar que, mesmo que se admitisse a tese da contribuinte, o lançamento da multa em questão não teria sido alcançado pela norma decadencial. Explico.

Levando-se em consideração que a contribuinte não efetuou o recolhimento, mesmo que parcial, do IRRF sobre JCP (código receita 5706), a norma decadencial seria regida pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, conforme admitido como razoável pela própria recorrente. O dispositivo legal dispõe:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...] – grifei.

Como o pagamento do JCP ocorreu em 21/12/2006, a data de vencimento para pagamento do IRRF seria no dia 04/01/2007, conforme Ato Declaratório Executivo Conjunto CORAT/COARP nº 98, de 19 de dezembro de 2006. Portanto, o Fisco somente poderia proceder ao lançamento de ofício do IRRF a partir de 05/01/2007. Nesta esteira, o termo inicial do prazo

decadencial, de acordo com o artigo 173, I, do CTN, mesmo na interpretação defendida pela contribuinte, teria lugar em 01/01/2008. Portanto, o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário somente seria alcançado pela norma de caducidade em 01/01/2013. Como a ciência do lançamento ocorreu em 22/08/2012, não teria ocorrido a decadência.

Entretanto, penso que não se deva contar o prazo decadencial a partir do fato jurídico ocorrido em 21/12/2006. Nesta data, ocorreu o fato jurídico tributário relativo à regra matriz do imposto, que não é a questão em debate, visto que o auto de infração sob exame trata tão-somente de multa.

Na espécie, a hipótese de incidência da multa sob exame é veiculada pelo artigo 55 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, anteriormente transcrito. Vale ressaltar que a norma legal dispõe como fato jurídico suficiente para dar azo à multa de ofício a ocorrência da revogação da medida liminar que havia suspenso o dever jurídico da fonte pagadora de realizar a retenção do IRRF e a constituição da contribuinte em mora, por meio do decurso *in albis* do prazo de trinta dias após a dita revogação.

Portanto, antes que esses eventos ocorram, não há que se falar em ocorrência do fato gerador da multa de ofício.

Desta forma, considerando que a decisão que revogou a liminar ocorreu em 10/12/2007 e que o prazo de 30 dias findou em 09/01/2008, o prazo decadencial para o lançamento da multa em questão, de acordo com o artigo 173, I do CTN, somente teve seu termo inicial em 01/01/2009. Portanto, o crédito tributário lançado em 22/08/2012 não foi extinto pela decadência.

Também é inaplicável, no caso, o argumento de que o Fisco já poderia ter procedido ao lançamento para prevenir a decadência, pois o legislador afastou a possibilidade de lançamento da multa de ofício, conforme o disposto na parte final do *caput* do artigo 63 da Lei nº 9.430/1996:

Art.63.Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

[...] – grifei.

Aliás, a redação do parágrafo 2º do dispositivo legal supra vai ao encontro da interpretação aqui esposada uma vez que ele *interrompe a incidência da multa de mora*. É justamente a lógica que subjaz ao artigo 55 da MP nº 2.158-35/2001, ou seja, uma vez que foi concedida a liminar no mandado de segurança para suspender a exigência de retenção na fonte do IRRF sobre JCP, *interrompeu-se* a o prazo para exigência da correspondente multa de mora e, por consequência, para a imposição de multa de ofício.

O fato é que não há que se falar em fluência do prazo decadencial enquanto o Fisco não esteve inerte, pois estava impedido de efetuar o lançamento da multa de ofício – ou até mesmo de cobrar a multa de mora – por força de liminar em mandado de segurança.

Assim, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Ausência de previsão legal para a aplicação da multa no caso presente.

No entendimento da recorrente, não haveria disposição legal que imputasse penalidade no caso de revogação da medida liminar que havia suspenso a exigência da retenção do IRRF. Transcrevo excerto da peça recursal que trata da matéria:

29. Ademais, ainda que seja ultrapassada a questão da decadência, O Acórdão recorrido se baseou em premissa equivocada, pois o artigo 55 da Medida Provisória 2.158-35/2001 não determina qual o percentual da multa de ofício ou de mora aplicável pela não retenção de IRRF por força de decisão judicial posteriormente reformada, tampouco faz qualquer remissão a outro dispositivo legal.

30. Ignorando o fato de se tratar de norma de natureza penal e buscando de forma imprópria alguma remissão lógica, o dispositivo que mais se aproximaria seria o artigo 44 da Lei 9.430/1996 (com redação dada pela Lei 11.488/2007).

31. Acontece que a multa de ofício “isolada” lá prevista somente é aplicável nos casos de falta de pagamento estimativa, o qual não se aplica no presente caso!

No entanto, ao contrário do alegado pela recorrente, há disposição legal expressa determinando a aplicação da multa de 75% nos casos de falta de retenção do IRRF, sem configuração de sonegação, fraude ou conluio. É o que prevê de forma expressa o artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, consoante exposto na parte inicial deste voto.

Assim, neste tópico, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Da inexistência de ofensa ao sistema legal: legitimidade da operação.

Neste ponto, inicialmente, a recorrente alegou que havia submetido o valor de JCP à tributação e não teria apurado imposto a recolher no encerramento do ano-calendário. Desta forma, a multa pela falta de retenção seria infundada. Trago à colação trecho do recurso que expõe as razões da contribuinte:

37. Na operação realizada no ano de 2006 em relação à qual a ora Recorrente obteve decisão favorável, não obstante a fonte pagadora ter deixado de efetuar a respectiva retenção por força de ordem judicial, por ocasião da apuração do Imposto de Renda no final do ano-base, ela constatou que a antecipação do referido tributo incidente sobre a distribuição de “juros sobre capital próprio” traduzia-se manifestamente indevida, o que foi reconhecido pela fiscalização no Termo de Constatação do Auto de Infração.

[...]

39. Apesar de a fonte pagadora não ter efetuado a retenção do IRRF por força de decisão judicial, não se apurou IRPJ a ser recolhido no encerramento do ano-base de 2006, pelo que não se aperfeiçoou nenhuma obrigação tributária, fato que, repita-se, foi expressamente consignado no Termo de Verificação Fiscal.

40. Daí decorre que a aplicação de multa pela não antecipação do imposto também se mostra inconcebível, pois só se pode penalizar o contribuinte que tenha descumprido obrigação tributária, o que está claro não ter ocorrido no caso presente. E não se pode olvidar que os valores recebidos a título de JCP foram regularmente oferecidos à tributação na sistemática de apuração do seu IRPJ.

Ora, não se trata aqui do oferecimento à tributação do montante de JCP recebido em 2006, mas da multa por descumprimento do dever jurídico de efetuar a retenção do IRRF. Este dever jurídico recai, em princípio, sobre os ombros da fonte pagadora, na função de responsável tributário. Contudo, a legislação anteriormente citada e comentada prevê que, caso a retenção deixe de ser feita por força de liminar em mandado de segurança e esta decisão seja posteriormente revogada, a responsabilidade pela multa passa a ser da própria contribuinte.

Veja-se que, conforme a regra matriz, é irrelevante para a configuração da hipótese de incidência da multa ora sob análise o fato da contribuinte levar ou não o montante de JCP à tributação.

Prossegue a recorrente neste tópico alegando que a falta de retenção foi amparada em decisão judicial e que, uma vez regularmente tributado o JCP, não caberia a multa. Cito suas palavras:

42. Ademais, a modificação da decisão judicial, seja ela qual for, não pode sujeitar o destinatário do veredicto reformado às consequências típicas do descumprimento de um preceito legal, pois a sentença substituta não pode atingir de forma retroativa as condutas praticadas sob o amparo da anterior, ficando seus efeitos restritos à disciplina de atos futuros.

43. Há de se lembrar que, no caso presente, embora a decisão judicial favorável que suspendera a exigibilidade do crédito tributário tenha sido revogada por ocasião da extinção do processo sem julgamento do mérito, já tinha, há muito, encerrado o período de apuração relativo às operações sobre as quais deveria ter incidido o Imposto de Renda, sem que se apurasse imposto a recolher no ano calendário respectivo.

44. Repita-se que a obrigação de antecipar não significou a inobservância do dever legal, eis que amparada em decisão judicial. Transferindo-se, então, a responsabilidade para o

contribuinte por ocasião da apuração definitiva do imposto e comprovando este a ausência de saldo remanescente a ser recolhido, deu-se por adimplida a obrigação tributária sem que o Fisco possa reclamar eventual multa.

45. Logo, não tendo o Auditor-Fiscal efetuado o lançamento do principal, admitindo que nenhum Imposto de Renda foi apurado, porquanto o acréscimo patrimonial e/ou renda tributável foi absorvido (ou melhor, compensado) pelos créditos tributários pré-existentes, também não se pode cogitar em multa “isolada”, visto a ausência de situação que denote descumprimento de obrigação tributária.

46. A partir desse esclarecimento, surge uma indagação: se o Auditor-Fiscal não efetuou o lançamento do principal, uma vez admitida a premissa de que nada se apurou devido a título de Imposto de Renda porquanto o acréscimo patrimonial e/ou renda tributável foi absorvido (ou melhor, compensado) pelos créditos tributários pré-existentes, a multa de ofício incidirá sobre uma situação que não denota nenhum descumprimento de obrigação tributária?

Penso não ter razão a contribuinte.

Primeiro, impende afastar a alegação de que a modificação da decisão judicial não pode atingir de forma retroativa as condutas praticadas sob o amparo da anterior. E cediço que a revogação da liminar em mandado de segurança devolve a situação ao status quo ante. Neste diapasão, trago à colação, ilustrativamente, a ementa do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 550.592/CE (em 24/08/2004):

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO, PELA OBTENÇÃO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUPERVENIÊNCIA DE SENTENÇA DENEGATÓRIA. EFICÁCIA EX TUNC DA CASSAÇÃO DA LIMINAR. RECOMPOSIÇÃO DO STATUS QUO. RECOLHIMENTO DOS VALORES DEVIDOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS. MULTA. SÚMULA 7/STJ.

1. A investigação acerca de circunstâncias de fato não afirmadas pelo acórdão recorrido não pode prescindir do revolvimento do suporte fático-probatório dos autos, vedado, na via do recurso especial, pela Súmula 7/STJ.

2. Os efeitos da revogação de medida liminar devem ser suportados por quem a requereu, produzindo efeitos ex tunc, isto é, impondo à parte beneficiada pela liminar o ônus de recompor o status quo anterior ao deferimento da medida.

3. No caso concreto, a reconstituição do status quo se efetiva pelo pagamento do tributo, pela alíquota fixada na decisão judicial, atualizado monetariamente e acrescido de juros de mora.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (grifei)

Destaco as palavras do Ministro Teori Albino Zavaski no acórdão:

2 Os efeitos da revogação de medida liminar em mandado de segurança—como, de regra, os da revogação de qualquer provimento concedido com base em juízo de

cognição sumária—devem ser suportados pela parte que a requereu, produzindo efeitos *ex tunc*, isto é, impondo à parte beneficiada pela liminar o ônus de recompor o *status quo* anterior ao deferimento da medida. É essa a orientação consolidada na Súmula 405/STF:

Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária

Esta linha jurisprudencial e doutrinária está alinhada com a disposição legal do artigo 55 da MP n.º 2.158-35/2001, que exige da contribuinte o adimplemento da multa pela falta de retenção do IRRF em razão da revogação da medida liminar que havia suspenso o dever jurídico da fonte pagadora de efetuar a indigitada retenção.

Ademais, uma vez que a exigência da multa decorre de previsão legal, descaberia qualquer apreciação por parte dos julgadores administrativos acerca da validade da norma. É o que prevê a Súmula CARF n.º 02:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por fim, vale ressaltar que os argumentos relativos à correta tributação do JCP pela contribuinte e à revogação da medida liminar após o encerramento do ano-calendário já foram enfrentados e afastados nesse voto.

Assim, também no mérito deve-se negar provimento ao recurso voluntário.

De todo o exposto, não vislumbro razão para a reforma da decisão de piso, cuja fundamentação, abaixo transcrita, adoto como razão de decidir em adição às razões já expendidas:

Voto

A impugnação apresentada em 21/09/2012 (fls. 79/99) é tempestiva, tendo em vista a ciência do lançamento ter se dado em 22/08/2012 (fl. 55), e reúne as demais condições de admissibilidade, portanto, dela conheço.

DA DECADÊNCIA

O contribuinte sustenta ter ocorrido a decadência do direito de a Fazenda efetuar o lançamento, tendo em vista a multa referir-se a fato gerador ocorrido no ano de 2006, da qual foi intimada em 22 de agosto de 2012. Portanto, após os cinco anos previstos no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

O caso em questão trata da aplicação da multa isolada prevista no art. 9º da Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002, com a redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, combinada com o art. 55 da Medida Provisória no 2.15835, em decorrência da falta de retenção de imposto de renda, por força de decisão judicial.

O lançamento, seja de multa isolada ou de juros de mora exigidos isoladamente, ou de ambos, em razão da falta de retenção do imposto de renda devido a título de antecipação pelos responsáveis tributários, por força de liminar em mandado de segurança, posteriormente revogada, tem como fundamento legal o art. 55 da Medida Provisória no 2.15835, de 24 de agosto de 2001 (grifei):

“Art.55. O imposto de renda incidente na fonte como antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física ou em relação ao período de apuração da pessoa jurídica, não retido e não recolhido pelos responsáveis tributários por força de liminar em mandado de segurança ou em ação cautelar, de tutela antecipada em ação de outra natureza, ou de decisão de mérito, posteriormente revogadas, sujeitar-se-á ao disposto neste artigo.

§1º Na hipótese deste artigo, a pessoa física ou jurídica beneficiária do rendimento ficará sujeita ao pagamento:

I – de juros de mora, incorridos desde a data do vencimento originário da obrigação;

II – de multa, de mora ou de ofício, a partir do trigésimo dia subsequente ao da revogação da medida judicial.

§2º Os acréscimos referidos no §1º incidirão sobre imposto não retido nas condições referidas no caput .

§3º O disposto neste artigo:

I – não exclui a incidência do imposto de renda sobre os respectivos rendimentos, na forma estabelecida pela legislação do referido imposto;

II – aplica-se em relação às ações impetradas a partir de 1º de maio de 2001.”

Como se vê, na dicção do artigo 55, no caso que cuidamos, a multa de ofício será exigível da pessoa jurídica beneficiária dos rendimentos, a partir do trigésimo dia subsequente ao da revogação da medida judicial. Ou seja, o fato gerador só ocorre quando houver a revogação da decisão que permitiu ao contribuinte não sofrer a retenção do imposto de renda pela fonte pagadora prevista em lei. Em outras palavras: o marco temporal que determina a ocorrência do fato gerador é a data da revogação ou cassação da decisão judicial favorável ao contribuinte e não a data em que os rendimentos foram pagos.

Ressalte-se que o fato gerador do IRRF não se confunde com o fato gerador da multa e dos juros cobrados em razão da falta de retenção do imposto, pois, no primeiro caso, o objeto é o pagamento de tributo, enquanto que, no segundo, o pagamento de penalidade pecuniária.

Quanto ao caso em concreto, não se trata de lançamento de tributo sujeito à homologação, mas sim de penalidade imposta para punir a falta de retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte no momento do recebimento dos rendimentos (multa de ofício), e, portanto, a contagem do prazo decadencial submete-se à regra geral estabelecida no art. 173, inciso I, do CTN, e não à regra estabelecida no artigo 150 § 4º.

Pelos elementos que compõem os autos, verifica-se que a decisão que cassou a liminar em mandado de segurança foi exarada em 06/12/2007, com ciência do contribuinte em 10/12/2007 (fl. 45). Aplicando-se a regra contida no artigo 55, §º 1º, II (multa de ofício, a partir do trigésimo dia subsequente ao da revogação da medida judicial), temos que a penalidade poderia ser imposta a partir de 09 de janeiro de 2008. Assim, o termo inicial de contagem para o prazo decadencial é 01 de janeiro de 2009 (1º dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador) e o termo final, 01 de janeiro de 2014. Como o lançamento foi constituído em 22/08/2012 (fl. 55) foi efetuado dentro do prazo legal.

Por tais razões, afasto a decadência preconizada pelo contribuinte.

DA AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A APLICAÇÃO DA MULTA

O contribuinte postula a inexistência de previsão legal para a aplicação da multa. Entretanto, diferentemente do que alega, a base legal é aquela referida anteriormente, estando plenamente amparada a incidência da multa punitiva em virtude da falta de retenção e recolhimento do imposto sobre a renda retido na fonte.

Em relação a esta matéria, vale transcrever o esclarecimento contido no RIR/1999, comentado – Ed. Fiscosoft, :

Na sistemática de tributação na fonte, cuja incidência é instantânea, não é mais possível voltar atrás para exigir, da fonte pagadora, o cumprimento da obrigação tributária anteriormente dispensada, pois a fonte pagadora cumpre obrigação em nome do verdadeiro contribuinte, e como a obrigação não pode ser simplesmente dispensada, esse dever tributário deve ser cumprido pelo titular do rendimento (contribuinte).

Ainda que os rendimentos sobre os quais não se efetuou a retenção na fonte tenham sido oferecidos à tributação, na apuração do imposto pelas pessoas jurídicas importa, em cumprimento da obrigação principal, a exigência de dos juros de mora desde o vencimento original da obrigação (fato gerador = fonte) e multa de ofício a partir do trigésimo dia subsequente ao da revogação da medida judicial, como dispõe o artigo 55 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001.

Aliás, o cumprimento espontâneo da obrigação, pelo contribuinte, na hipótese de cassação de medida judicial que haja impedido a retenção do imposto de renda está prevista no artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 104, de 16 de novembro de 2000, a seguir:

“Art. 1º Salvo disposição em contrário expressa em lei, na hipótese de cassação de medida judicial que haja impedido a retenção e o recolhimento, pelo responsável tributário, de tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, o pagamento do débito deverá ser efetuado pelo próprio contribuinte.

§ 1º Na hipótese desse artigo, a incidência da multa de mora estará interrompida desde a concessão da medida judicial até o trigésimo dia de sua cassação, no termos do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996 .

§ 2º No caso de pagamento após o prazo referido no parágrafo anterior, a contagem da multa de mora será reiniciada a partir do trigésimo primeiro dia, considerando, inclusive e se for o caso, o período entre o vencimento originário da obrigação e a data de concessão da medida judicial.

§ 3º Em qualquer hipótese, os juros de mora serão devidos sem qualquer interrupção desde o mês seguinte ao vencimento estabelecido na legislação específica de cada tributo ou contribuição.”

Se o contribuinte, nessa situação, não providenciar, espontaneamente, o recolhimento desses encargos, o fisco efetuará o lançamento de ofício, em separado, da multa de 75%, e dos juros, se não recolhidos. Assim, no caso em tela, exigiu-se a multa de ofício, em virtude da falta de cumprimento espontâneo da obrigação pelo contribuinte.

Quanto ao juros de mora os mesmos não foram exigidos, como consta no Termo de Verificação Fiscal (fl. 54):

“3. Não houve lançamento de juros de mora, pois o fato gerador ocorreu em 12/2006 e a data de encerramento do período de apuração foi em 31/12/2006.”

Por tais fundamentos, afasto a alegação do contribuinte.

DO MÉRITO

Como visto a Telemar Norte Leste Participações, pagou à Telemar Participações S/A, a importância de R\$ 53.775.786,60, a título de juros sobre o capital próprio em 21/12/2006 (fls. 49/50). Entretanto, não efetuou a retenção na fonte, tendo em vista a existência de Liminar concedida pela Juíza Federal da 8ª Vara Cível (fls. 37/38).

A falta de retenção também é ratificada pela pesquisa DIRF (fls. 240/241), onde se constata que a Telemar Norte Leste Participações (CNPJ – 02.558.134/000158), não efetuou qualquer retenção da Telemar Participações S/A (CNPJ 02.107.946/ 000187), a título de juros sobre capital próprio (código de retenção – 5706), no ano calendário de 2006.

Diferentemente do que alega o contribuinte, o fato de ter havido o oferecimento dos rendimentos à tributação na DIPJ não evita a incidência de multa e juros de mora, após a revogação da medida judicial, conforme o art. 55, da MP nº 2.15835, de 2001.

O contribuinte poderia ter recolhido espontaneamente a multa de mora. Todavia, como não a recolheu, cabe a exigência, através de lançamento de ofício, de multa de ofício.

Quanto às alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade, a Autoridade Administrativa não dispõe de competência legal para examinar a constitucionalidade/legalidade de leis inseridas no ordenamento jurídico nacional (competência privativa do Poder Judiciário – art. 102, da Constituição Federal).

Quanto ao Parecer de fls. 184/236, com o devido respeito, em que pese o brilho dos fundamentos ali expendidos, s.m.j., não encontrei razões suficientes para elidir o lançamento levado a efeito pela fiscalização.

Finalizando, VOTO pela manutenção integral do lançamento, permanecendo a multa isolada em decorrência de falta de retenção do IRRF, no valor de R\$ 6.049.776,01, nos termos constituídos no auto de infração.

Conclusão.

Voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira