MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13603.003463/2007-61

Processo nº	13603.003463/2007-61
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**1302-005.909 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	22 de outubro de 2021
Recorrente	IBIRITERMO S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)
Ano-calendário: 2003

MULTA ISOLADA. NÃO CABIMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA
Deve ser excluída a multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.246, de 2002, quando o responsável não puder mais realizar o recolhimento do imposto em razão do encerramento do período de apuração do tributo, mas paga os juros moratórios respectivos, antes de qualquer procedimento da Fazenda, caracterizando, dessa forma, denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar a exigência da multa isolada, vencidos os Conselheiros Marcelo Cuba Netto (Relator), Ricardo Marozzi Gregório, Andréia Lucia Machado Mourão e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento ao recurso. Os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Andréia Lucia Machado Mourão e Paulo Henrique Silva Figueiredo votaram pelas conclusões do Relator. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cleucio Santos Nunes.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lucia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert, e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo em epígrafe, com amparo no art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

O presente litígio tem por objeto exigência de **multa lançada isoladamente** em razão da falta de retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre valores pagos pela recorrente à Petrobrás no ano de 2003 a título de juros decorrentes de contrato de mútuo, conforme argumentação exposta no termo de verificação fiscal (TVF) e respectivo auto de infração (e-fl. 6 e ss.).

Proposta impugnação ao lançamento (e-fl. 275 e ss.), a DRJ de origem julgou-a improcedente (e-fl. 356 e ss.), conforme ementa do acórdão a seguir transcrita:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**
>
> Ano-calendário: 2003
>
> MULTA ISOLADA POR FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE.
>
> 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 § lº, 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.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário pedindo ao final seja afastada a exigência da multa isolada, sob as seguintes alegações, em síntese (e-fl. 370 e ss.):

a) é incabível a exigência da multa isolada tendo em vista a ocorrência de denúncia espontânea;

b) a multa isolada afronta os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada uma vez que inexiste previsão legal para sua imposição;

c) a multa possui caráter desproporcional, desarrazoado e confiscatório, pois não houve prejuízo ao Erário.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais previstos nas normas que regem o Processo Administrativo Fiscal, logo, dele tomo conhecimento.

Conforme explicado no TVF, a multa isolada imposta à ora recorrente pela falta de retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre valores pagos à Petrobrás no ano de 2003 a título de juros teve como fundamento o art. 9º da Lei nº 10.426/2002 e o Parecer Normativo Cosit nº 01/2002, que assim estabelecem:

> **Lei nº 10.426/2002**:
>
> 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.

Documento nato-digital

> **Parecer Normativo Cosit nº 01/2002**:
>
> **Penalidades aplicáveis pela não-retenção ou não-pagamento do imposto**
>
> (...)
>
> 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**: (g.n.)
>
> 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; (g.n.)
>
> b) submeteu o rendimento à tributação, **serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício** e os juros de mora. (g.n.)
>
> (...)

Conforme consta no TVF, **não houve o lançamento de juros de mora isolados**, haja vista que a recorrente os recolheu mediante DARF no dia 17/03/2006 (vide "Demonstrativo dos valores devidos à titulo de juros", à e-fl. 16).

A recorrente alega inicialmente ser incabível a exigência da multa isolada, tendo em vista a ocorrência da **denúncia espontânea** prevista no art. 138 do CTN, que assim estabelece:

> Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.
>
> Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A DRJ de origem ao examinar a questão entendeu não ter ocorrido a denúncia espontânea, sob o argumento de que esta só se verificaria acaso fosse "*acompanhada do pagamento do imposto que deixou de ser retido*" (e-fl. 365).

Tal interpretação, entretanto, não se coaduna com o disposto no referido Parecer Normativo Cosit nº 01/2002, pois após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento foi, ou deveria ter sido, tributado pelo beneficiário, como se passou no caso sob exame, o pagamento do imposto não mais deve ser exigido da fonte pagadora dos rendimentos, e sim do beneficiário.

Assim, nos termos do art. 138 do CTN, a falta de retenção e recolhimento do imposto pela ora recorrente não impediria, por si só, a ocorrência da denúncia espontânea, uma vez que após 31/12/2003 a obrigação de pagar do imposto de renda passou a ser da Petrobrás, e o lançamento da multa isolada ocorreu apenas em 2007.

Por outro lado, o STJ, quando do julgamento do **Resp nº 1.149.022-SP**, realizado sob o rito dos "recursos repetitivos", assim se pronunciou sobre a questão da denúncia espontânea:

> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO

Documento nato-digital

> PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.
>
> 1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.
>
> 2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).
>
> **3.** É que "*a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte*" (**REsp** 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).
>
> **4.** Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN. (g.n.)
>
> (...)
>
> **7.** Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.
>
> **8.** Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.
>
> (...)

Pelo exame do que foi decidido no âmbito do referido Resp nº 1.149.022-SP, verifica-se que **a declaração espontânea do débito afasta a ocorrência da denúncia espontânea**.

E, no caso, **a recorrente**, a quem incumbe provar fazer jus aos efeitos da denúncia espontânea, **não comprovou ter deixado de informar na DIRF referente ao ano de 2003, o IRRF incidente sobre os juros pagos à Petrobrás**.

Noutros termos, acaso a recorrente tenha informado o débito de IRRF na DIRF referente ao ano de 2003, cabível é a exigência da multa isolada lançada de ofício em 2007.

E, ao contrário, acaso recorrente não tenha informado o débito de IRRF na DIRF referente ao ano de 2003, o recolhimento dos juros moratórios feito em 17/03/2006 deve ser reconhecido como denúncia espontânea da infração, daí porque seria incabível a exigência da multa isolada lançada de ofício em 2007.

Mas como a recorrente não trouxe aos autos a referida DIRF, deixou de comprovar o alegado direito à denúncia espontânea.

Documento nato-digital

A recorrente também alega que a multa isolada afronta os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, **uma vez que inexiste previsão legal para sua aplicação**.

Sem razão a recorrente.

Conforme se verifica no auto de infração e no TVF, a multa isolada imposta pela autoridade tributária teve como fundamento o art. 9º da Lei nº 10.426/2002, *in verbis*:

> 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.

Revela-se, portanto, incabível a alegação de afronta os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, haja vista a existência de disposição legal expressa estabelecendo a imposição da multa isolada de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/96) à fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, como se passou no caso dos presentes autos.

Por fim, alega ainda a recorrente que a multa lançada possui caráter desproporcional, desarrazoado e confiscatório, haja vista que não houve prejuízo ao Erário.

O CARF, entretanto, não detém competência para se manifestar sobre essa matéria, pois ao fim e ao cabo tal alegação deságua na suposta inconstitucionalidade do art. 9º da Lei nº 10.426/2002.

É o que dispõe a Súmula CARF nº 2, que possui a seguinte redação:

> **Súmula CARF nº 2**
>
> O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tendo em vista todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto

Voto Vencedor

Conselheiro Cleucio Santos Nunes, Relator.

Conforme relatado pelo Conselheiro Relator, em voto muito bem fundamentado, a questão dos presentes autos se resume à não retenção e respectivo não recolhimento, por parte da recorrente, de IRRF sobre rendimentos pagos à empresa Petrobrás. Em razão dessa omissão, foi lavrado auto de infração, o qual aplicou multa isolada nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426 de 2002.

A recorrente se defende, alegando que, antes de qualquer procedimento fiscal da Fazenda, recolheu os juros moratórios sobre o montante de imposto de renda não retido, razão

Documento nato-digital

pela qual entende ser legítima a incidência do art. 138 do CTN, de modo que não deveria ser dela cobrada a citada multa isolada. Assim, o auto de infração não procede, o que daria respaldo ao provimento do seu recurso voluntário.

A DRJ julgou procedente o auto de infração, uma vez que, para efeito do reconhecimento da denúncia espontânea, a recorrente deveria ter comprovado que recolheu o IRRF, concomitante ao pagamento dos juros. Registre-se que, o recolhimento dos juros se deu em 2006 e o IRRF incidiu em 2003. Assim, depois de encerrado o período em que o imposto deveria ter sido retido, não cabe mais à fonte pagadora realizar a retenção.

O relator – e a nosso juízo corretamente – entendeu que não poderia a fonte pagadora, para efeitos de denúncia espontânea, recolher o IRRF depois do encerramento do período de apuração. No ponto, afastou esse argumento da DRJ, invocando, inclusive, Parecer Normativo Cosit nº 01/2002, que prevê a citada impossibilidade.

Alertou o relator também que, em precedente do Superior Tribunal de Justiça, Resp. nº 1.149.022-SP, decido sob a sistemática dos "recursos repetitivos" (art. 543-C, do CPC de 1973), fixou-se o entendimento de que a entrega de declaração pelo contribuinte ao Fisco implica em confissão do débito tributário, razão pela qual, a Fazenda está dispensada da realização de lançamento. Por conseguinte, se o contribuinte entrega declaração e não paga o tributo, não cabe mais denúncia espontânea, ainda que o pagamento ocorra antes de qualquer notificação da Fazenda, devendo o pagamento ser acompanhado da multa moratória, pois ao Fisco resta tão somente inscrever o crédito na dívida ativa e cobra-lo mediante execução fiscal, se for o caso. Por outro lado, se o contribuinte entrega declaração informando valor menor do que o devido, mas posteriormente a retifica antes de notificação da Fazenda, e recolhe o valor referente à diferença, nesta hipótese caberá a denúncia espontânea com exclusão da multa de mora pelas mesmas razões. Ou seja, com a retificação, o contribuinte confessou a totalidade do débito e o recolheu.

Diante desse precedente do STJ, o relator votou por negar provimento ao recurso, sob o argumento de que a recorrente não demonstrou que deixou de reter o IRRF do qual era responsável, pois não trouxe aos autos a DIRF com o apontamento do valor retido, referente ao ano de 2003, sobre os juros pagos à Petrobrás. Argumenta que, caso a recorrente tivesse informado o débito de IRRF na DIRF, seria cabível a exigência da multa isolada lançada de ofício em 2007. E, ao contrário, se a recorrente não informou o débito de IRRF na DIRF referente ao ano de 2003, o recolhimento dos juros moratórios, feito em 17/03/2006, deveria ser reconhecido como denúncia espontânea da infração, daí porque seria incabível a exigência da multa isolada lançada de ofício em 2007.

O caso guarda certa peculiaridade, pois a recorrente não reteve o IRRF sobre rendimentos que pagou à empresa Petrobrás em 2003, período em que o imposto incidiu. Depois de encerrado o período, não seria mais possível ao responsável tributário recolher IRRF, uma vez que essa obrigação é transposta ao contribuinte, que recebeu o crédito integral, isto é, sem a retenção do imposto. Trata-se da hipótese de responsabilidade suplementar a que se refere o art. 128 do CTN em sua parte final.

> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Nesse sentido, corrobora o Parecer Normativo Cosit nº 01/2002, citado no corpo do voto do relator.

Documento nato-digital

Se assim, depois de 2003, a recorrente, na qualidade de responsável que era, não teria como recolher o IRRF. Acresça-se que, conforme sustentado da tribuna pela patrona da recorrente, a empresa é coligada à Petrobras, razão pela qual detinha o conhecimento de que o IRRF foi recolhido pela companhia estatal. No entanto, a recorrente, não cumpriu sua obrigação de reter o valor do imposto no momento em que isso deveria ter sido feito. Assim, recolheu o valor correspondente ao juros moratórios em 17/03/2006, mas somente foi notificada do auto de infração com a exigência da multa isolada a que se refere o art. 9º da Lei nº 10.426 de 2002, em 2007, portanto, depois de ter se denunciado espontaneamente.

Na sessão de julgamento, foi aberta divergência, porque a multa isolada não deve ser exigida no caso concreto. Isso porque, a denúncia espontânea é um benefício dado pela legislação tributária em que o sujeito passivo, tendo praticado infração tributária, antecipa-se a qualquer pronunciamento da Fazenda relacionado à infração, e a confessa, recolhendo, se for o caso, o tributo devido, acompanhado dos juros moratórios. Nessa hipótese, deverão ser excluídas eventuais penalidades pela prática da infração espontaneamente confessada.

No caso dos autos, não sendo possível à recorrente recolher o valor do principal, qual seja, o IRRF não retido, restou a ela pagar os juros moratórios pela mora de não ter feito a retenção e o respectivo recolhimento no tempo correto, qual seja, em 2003.

Considerando que ficou comprovado que a recorrente pagou os juros moratórios antes da autuação fiscal, ficou configurada a denúncia espontânea, pois a única obrigação pertinente à responsável tributária nessa situação seria o pagamento dos juros e não o principal. Assim, incabível a exigência da multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.246, de 2002.

O argumento do relator referente a ausência de prova da DIRF não deve prevalecer. A divergência do colegiado, neste ponto, levou em consideração que a DIRF não constitui exatamente confissão de dívida e essa matéria não foi objeto da autuação e nem da decisão da DRJ, não podendo, nesta fase em que o processo se encontra, ser óbice para o reconhecimento da denúncia espontânea.

Diante do exposto, pedindo vênia ao relator, voto em dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência da multa isolada, reformando-se integralmente a decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes - Redator designado

Documento nato-digital