



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.721370/2017-97
ACÓRDÃO	1201-007.427 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA ENERGETICA DO RIO GRANDE DO NORTE COSERN
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2012, 2013

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA EXIGIDA DA FONTE PAGADORA. CABIMENTO.

Após o encerramento do período de apuração do Imposto de Renda, a responsabilidade pelo pagamento do tributo passa a ser do beneficiário dos rendimentos, sendo cabível a aplicação da multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, em desfavor da fonte pagadora que deixou de proceder à retenção, independentemente de os rendimentos terem sido submetidos à tributação no ajuste.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. O Conselheiro Lucas Issa Halah acompanhou pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Marcelo Antonio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah e Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo fiscal decorrente de auto de infração lavrado em 30/03/2017 pela DRF/Natal, no qual se exigiu **multa isolada**, em razão de **falta de retenção na fonte do imposto de renda** incidente sobre pagamentos realizados a pessoas jurídicas a título de **Juros sobre o Capital Próprio (JCP)**, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 21/12/2012 e 31/12/2013.

A fiscalização constatou que, nos anos-calendário 2012 e 2013, a Contribuinte efetuou o pagamento de JCP à controladora Neoenergia S.A., sem promover a retenção do IRRF de 15% devida na fonte e, tampouco, o seu recolhimento. Em substituição à retenção, a empresa passou a recolher DARFs sob o código 6380 (multa – Lançamento de Ofício), a título de multa moratória de 33%, entendendo tratar-se de denúncia espontânea com efeito exoneratório.

A autuação fundamenta-se, sobretudo, no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, com redação conferida pela Lei nº 11.488/2007, dispositivo que institui multa isolada aplicável à fonte pagadora quando esta deixa de reter ou recolher tributos cuja retenção seja obrigatória, vinculando-se a penalidade aos percentuais previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (75% ou 150%).

A Autoridade Fiscal também registrou que a alegação de denúncia espontânea não se sustenta, porque o art. 138 do CTN exige o pagamento integral do tributo e dos juros de mora, não sendo suficiente o recolhimento isolado de multa moratória. Na espécie, não houve quitação do IRRF devido, o que impediria o reconhecimento de espontaneidade. A fiscalização observa ainda que não existe previsão legal que permita ao sujeito passivo recolher espontaneamente multa de ofício, tampouco pode a multa moratória substituir o tributo que deveria ter sido retido.

O relatório destaca, ademais, o Parecer Normativo COSIT nº 1/2002, segundo o qual, após o encerramento do período de apuração, a obrigação de pagar o imposto passa a ser do beneficiário, mas a fonte que deixou de reter permanece sujeita à multa isolada, independentemente de o beneficiário ter oferecido os rendimentos à tributação. A norma tem por finalidade garantir a efetividade do mecanismo de retenção na fonte, que se apoia na atuação diligente da fonte pagadora.

Com base nesses fundamentos, a fiscalização apurou os valores de IRRF que deveriam ter sido retidos e aplicou a multa isolada de 75%, resultando nos valores de R\$ 3.421.401,92 (2012) e R\$ 3.681.765,26 (2013), após deduzir os recolhimentos indevidos sob o código 6380.

Regularmente intimada, a interessada apresentou **impugnação (fl.527/550)**, sustentando que a beneficiária dos JCP ofereceu tais rendimentos à tributação nos anos-calendário de 2012 e 2013, antes mesmo da lavratura do auto de infração, razão pela qual não haveria “não recolhimento” da obrigação principal, pois o imposto teria sido apurado e recolhido pelo próprio beneficiário.

Alegou, ainda, estar configurada a denúncia espontânea (art. 138 do CTN), afirmando ter efetuado, antes de qualquer procedimento fiscal, o recolhimento da multa de mora devida pelo atraso (0,33% ao dia), o que, somado ao oferecimento do rendimento à tributação pela beneficiária, excluiria a aplicação de qualquer penalidade. Defendeu, também, que a responsabilidade da fonte pagadora se extingue após o encerramento do período de apuração, quando o beneficiário oferece o rendimento à tributação, invocando o Parecer Normativo COSIT nº 1/2002 para sustentar a migração da exigibilidade do imposto para o beneficiário e, a partir daí, a inadequação da manutenção de exigências contra a fonte pagadora.

Argumentou, ademais, que teria ocorrido revogação da hipótese de lançamento de multa isolada em razão das alterações promovidas pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), tanto no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 quanto, por reflexo, no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, de modo que inexistiria base legal para a penalidade tal como exigida. Requereu, por fim, o afastamento da multa por ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco, bem como invocou o art. 112 do CTN para interpretação favorável em caso de dúvida, e alegou a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, ao argumento de que a multa não teria natureza tributária.

A 4ª Turma da DRJ/BHE, por meio do Acórdão nº 02-74.356, de 30/08/2017, **julgou a impugnação improcedente (fls. 2.436/2.453)**, mantendo o crédito tributário exigido. A autoridade julgadora consignou que a penalidade prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, com a redação da Lei nº 11.488/2007, não teria sido extinta, afirmando que as alterações legislativas da MP nº 351/2007 apenas ajustaram a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, sendo a conexão do art. 9º com o art. 44 pertinente apenas aos percentuais da multa (75% ou 150%).

Quanto à denúncia espontânea, a DRJ afastou sua aplicação, por entender que o oferecimento do rendimento à tributação pelo beneficiário e o recolhimento da multa de mora pela fonte pagadora não elidem a infração consistente no descumprimento do dever de reter e recolher o imposto, registrando, ainda, que, segundo o PN COSIT nº 1/2002, mesmo havendo tributação pelo beneficiário, remanesceriam exigíveis da fonte pagadora multa de ofício e juros de mora. Ainda, consignou que alegações de índole constitucional e o apelo ao art. 112 do CTN escapariam à competência da instância administrativa julgadora.

Por fim, registrou que não haveria litígio quanto a juros “isolados” sobre a multa, pois o Auto de Infração não teria exigido tal cobrança de forma autônoma.

Inconformada, a interessada interpôs **recurso voluntário (fls. 2.463/2.490)**, no qual, em linhas gerais, reiterou os fundamentos já deduzidos na impugnação, insistindo na inexistência

de obrigação principal a ser exigida da fonte pagadora diante do oferecimento dos rendimentos à tributação pela beneficiária, na caracterização de denúncia espontânea e na tese de revogação (ou afastamento) da multa isolada após as alterações legislativas de 2007, além das alegações de cunho principiológico e do art. 112 do CTN. Não houve questionamento quanto à incidência de juros sobre a multa.

Como pontos de inovação/destaque em relação à impugnação, o recurso:

- (i) juntou parecer jurídico elaborado por importante Professor parecerista para empresa do mesmo grupo (COELBA), com reforço argumentativo quanto à tese de inexistência de base legal para a multa isolada e à violação a legalidade e segurança jurídica; e
- (ii) acentuou a alegação de que o oferecimento do JCP à tributação pela beneficiária elidiria a própria base de cálculo da multa, com invocação do parágrafo único do art. 9º da Lei nº 10.426/2002.

É o relatório.

VOTO

1 ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 05/09/2017 – terça-feira (fl. 2.459) e apresentou o seu recurso voluntário em 04/10/2017 – quarta-feira (fls. 2.462), no penúltimo dia do prazo. Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

2 MÉRITO

No mérito, observa-se que a controvérsia devolvida a este Colegiado é eminentemente de direito e se resume em uma disputa de interpretação: a partir de um mesmo suporte normativo, contrapõem-se leituras distintas acerca (i) da subsistência e alcance da multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, especialmente diante das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, e (ii) dos efeitos, no caso concreto, das teses conexas: a denúncia espontânea (art. 138 do CTN) e a alegada extinção da responsabilidade da fonte pagadora após a tributação pelo beneficiário.

Trata-se, pois, de debate em que as posições identificadas têm, em regra, fundamentações consistentes e racionalmente sustentáveis, revelando-se compreensível a pluralidade de entendimentos sobre o tema.

Dito isso, filio-me à orientação adotada na decisão recorrida, por reputá-la a que melhor preserva a coerência sistemática das leis em questão e a situação fática analisada no caso concreto. E, levando em conta que o recurso voluntário essencialmente reiterou as alegações da impugnação com poucos acréscimos, e por entender que a DRJ analisou adequadamente a matéria, adoto como razões de decidir aquelas externadas pela decisão recorrida, nos termos do art. 114, § 12, I, do RICARF, com minhas ponderações ao final, quando pertinentes:

Pela excelente abordagem do tema e perfeita consonância com o presente litígio, peço licença para adotar o voto da eminente Relatora Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, expresso no Acórdão 9202-005.537 – 2ª Turma, de 27 de junho de 2017, a seguir transcrito.

Trata-se de exigência de multa aplicada à fonte pagadora, Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia - COELBA, com fundamento no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, com a redação dada pelo artigo 16, da Lei nº 11.488, de 2007.

No acórdão recorrido, dita penalidade foi afastada, inclusive mediante a aplicação de suposta retroatividade benigna (art.106, inciso II, “a”, do CTN), considerando-se que ela teria sido extinta pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

Entretanto, a multa em tela nunca foi extinta, conforme será demonstrado.

Primeiramente, esclareça-se que não está sendo exigido o Imposto de Renda devido pela beneficiária dos rendimentos, que é a empresa Neoenergia S/A. Tampouco está sendo cobrada multa pelo recolhimento do IRRF fora do prazo sem aplicação de multa de mora. O que está sendo cobrado, no presente caso, é unicamente a multa pelo não cumprimento, por parte da fonte pagadora – COELBA - da obrigação de efetuar a retenção e o recolhimento do IRRF, a título de antecipação.

A penalidade em tela foi instituída pela Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, convertida na Lei nº 10.426, de 2002, que assim estabelecia, em sua 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.

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.”

O dispositivo acima não deixa a menor brecha para que se entenda que a penalidade nele prevista poderia ser exigida de outra forma, que não a isolada.

*Com efeito, a penalidade está sendo aplicada à fonte pagadora, que não é a beneficiária dos rendimentos, portanto **resta descartada qualquer possibilidade de cobrança desta multa juntamente com o imposto, cujo ônus, repita-se, não é da fonte pagadora, e sim do beneficiário.** Confirmando esse entendimento, o parágrafo único especifica a base de cálculo da multa, que nada mais é que o tributo que deixou de ser retido ou recolhido.*

O art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, tinha a seguinte redação:

“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.

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

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;

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 apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

V. isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

(...)”

Como se pode constatar, o art. 44, acima, não trata de multas incidentes sobre imposto cobrado por meio de responsabilidade tributária de fonte pagadora, e sim de penalidades que recaem diretamente sobre o imposto exigido do sujeito passivo, na qualidade de contribuinte, que relativamente ao

Imposto de Renda é o próprio beneficiário dos rendimentos. Nesse passo, nenhuma das modalidades de exigência elencadas no § 1º se amolda à exigência estabelecida no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, portanto não há que se falar que este último dispositivo tenha se referido ao art 44 da Lei nº 9.430, de 1996, para tomar de empréstimo algo além dos percentuais nele estabelecidos – 75% e 150%. Isso porque a problemática que envolve as modalidades de exigência das penalidades constantes do § 1º do art. 44 – vinculadas ao imposto ou exigidas isoladamente – não se coaduna com a multa por falta de retenção na fonte. Esta, quando exigida, obviamente será isolada, eis que o principal, ou seja, o imposto, será cobrado não da fonte pagadora, mas sim, repita-se, do beneficiário dos rendimentos.

Com estas considerações, constata-se que a referência feita pelo art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, aos incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, está focada nos incisos I e II do caput, e não nos incisos I e II do § 1º, do contrário estar-se-ia atribuindo à fonte pagadora o papel de sujeito passivo contribuinte do tributo, e não o de mera intermediária entre este e o Fisco, responsabilidade esta conferida por lei.

Ora, se os incisos I e II do caput do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de penalidades aplicáveis ao sujeito passivo na qualidade de contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o próprio beneficiário dos rendimentos, e o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, trata exclusivamente de multa por descumprimento da obrigação de reter e recolher o tributo, aplicável à fonte pagadora na qualidade de responsável, o único elemento passível de empréstimo, do art. 44 para o art. 9º, diz respeito efetivamente aos percentuais de 75% ou 150%. Com efeito, não existe qualquer outro liame entre os dois dispositivos legais.

Corroborando este entendimento, a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, que foi convertida na Lei nº 10.426, de 2002, encaminhada ao Congresso Nacional, assim esclarece:

“Os arts. 7º a 9º ajustam as penalidades aplicáveis a diversas hipóteses de descumprimento de obrigações acessórias relativas a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, reduzindo-as ou, no caso do art. 9º, instituindo nova hipótese de incidência, preenchendo lacuna da legislação anterior.” (grifei)

O texto acima não deixa dúvidas, no sentido de que o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, trata unicamente de multa por descumprimento de obrigação acessória pela fonte pagadora, portanto descarta-se a sua exigência juntamente com o respectivo imposto, cujo ônus é do beneficiário dos rendimentos. Ademais, fica patente que se trata de nova hipótese de incidência, o que também a desvincula definitivamente das hipóteses de incidência elencadas no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, eis que estas já existiam no ordenamento jurídico muito antes do advento da Medida Provisória nº 16, de 2001.

Com a edição da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, foi alterado o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, dentre outras finalidades, para extinguir a multa de ofício incidente sobre o pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo, desacompanhado de multa de mora. Dito dispositivo legal passou a ter a seguinte redação:

“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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

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.

(...)”

Assim, o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, foi reformulado, mantendo-se a aplicação das multas de ofício vinculadas ao tributo, nos percentuais de 75% e 150%, a primeira mantida no inciso I, do caput, e a segunda não mais abrigada no inciso II, do caput, mas sim no inciso I, do §1º. O inciso II, do caput, que anteriormente continha a multa no percentual de 150%, passou a prever a multa isolada, no percentual de 50%, nos casos de falta de pagamento do carnê-leão e de falta de pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devido por estimativa (alíneas “a” e “b”). Quanto à multa isolada pelo pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo sem o acréscimo de multa de mora, esta foi extinta.

Observe-se que a extinção da multa isolada acima destacada, levada a cabo pela nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não tem qualquer reflexo nas multas do art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, eis que, conforme já patenteadado no presente voto, os dois dispositivos legais tratam de penalidades distintas, o primeiro disciplinando

as exigências em face do sujeito passivo contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o beneficiário dos rendimentos, e o segundo regulamentando a incidência pelo descumprimento de obrigação de retenção e recolhimento do tributo pela fonte pagadora, na qualidade de responsável. Como ficou assentado, **a conexão entre os dois dispositivos diz respeito unicamente aos percentuais de 75% e 150%.**

Tanto é assim que o art. 9º teve de sofrer também um ajuste, em função da realocação da multa de 150% (do caput para o § 1º). Ademais, também havia neste dispositivo a previsão de aplicação de multa de ofício à fonte pagadora, pelo recolhimento em atraso do Imposto de Renda Retido na Fonte, sem o acréscimo da multa de mora. Assim, na mesma linha da exclusão levada a cabo na nova redação do art. 44, esta penalidade teria de ser excluída do art 9º, já que não haveria sentido em permanecer no ordenamento jurídico apenas para apenar a fonte pagadora. Confira-se a alteração do art. 9º, promovida pela mesma Lei nº 11.488, de 2007:

“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.

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.”

Ora, se a multa pela falta de retenção e recolhimento na fonte houvesse sido efetivamente extinta, não haveria qualquer razão para que se alterasse o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, como foi feito acima. A alteração visa claramente adaptar esse dispositivo à nova topografia do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, o que de forma alguma sinaliza que dita penalidade teria sido extinta. Além disso, repita-se que **a nova redação visou excluir a exigência de multa de ofício pelo recolhimento, pela fonte pagadora, do IRRF fora do prazo sem multa de mora**, tal como ocorrera com penalidade semelhante, que antes também era imposta ao beneficiário do rendimento, relativamente ao recolhimento do principal. Assim, igualou-se a exoneração desta penalidade, tanto em face do sujeito passivo contribuinte da obrigação principal, como perante a fonte pagadora, na qualidade de responsável pela obrigação de reter e recolher o tributo.

As conclusões acima ficam evidenciadas no quadro comparativo a seguir:

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 apurado imposto a pagar na declaração de ajuste; 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>	<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>Redação original do art. 9º, da Lei nº</i>	<i>Redação do art. 9º, dada pela MP nº</i>

10.426, de 2002	351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007
Art. 9º. <i>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> Parágrafo único. <i>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>	Art. 9º <i>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> Parágrafo único. <i>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>

*Além de todas as razões que conduzem à conclusão de que não ocorreu a alegada extinção da multa de ofício pela falta de retenção ou recolhimento do IRRF, destaca-se o fato de que **a adoção de tal tese equivaleria a admitir-se a instituição de uma obrigação - retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora - sem o estabelecimento de sanção**, o que seria inusitado no Sistema Tributário Nacional.*

*Ademais, ninguém põe em dúvida a manutenção da multa pela falta de recolhimento do carnê-leão, que pressupõe relação entre pessoas físicas, que nem sempre possuem estrutura para cumprir com a obrigação, sendo que quem recolhe a antecipação, nesse caso, é o próprio contribuinte que arca com o encargo financeiro do tributo, descartada a possibilidade de apropriação indébita. Nesse passo, causa ainda maior perplexidade a conclusão de que a multa pela falta de retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora teria sido extinta, já que as fontes pagadoras, na sua maciça maioria, são pessoas jurídicas, que dispõem de meios adequados ao cumprimento da obrigação. Acrescente-se que a retenção na fonte sem o respectivo recolhimento caracteriza apropriação indébita, portanto **ter-se-ia ainda a possibilidade do cometimento de crime, sem qualquer previsão de sanção na esfera tributária, o que também seria inédito no Sistema Tributário Nacional.***

*Quanto à suposta denúncia espontânea, mediante a aplicação do art. 138 do CTN, esclareça-se que tal matéria sequer foi tratada no acórdão recorrido, portanto não houve o necessário prequestionamento, o que inibe a discussão em sede de Recurso Especial. Ainda que assim não fosse o que se admite apenas para argumentar no entender desta Conselheira, **há que se diferenciar o imposto devido, cuja obrigação principal é do beneficiário do rendimento,***

da multa pela falta de retenção/recolhimento do IRRF, cuja obrigação é da fonte pagadora, na qualidade de responsável.

Assim, após a data prevista para o encerramento do período de apuração, o que cessa é a responsabilidade da fonte pagadora sobre o recolhimento do tributo – cuja obrigação passa a ser do beneficiário. Entretanto, **a falta de responsabilidade sobre o recolhimento do tributo não exige a fonte pagadora do pagamento da multa pelo descumprimento da obrigação de reter e recolher o imposto, e é exatamente esta a exigência que ora se analisa.** Com efeito, ainda que fosse possível discutir matéria não prequestionada o que mais uma vez se admite apenas por amor ao debate não haveria como acolher-se a pretensão do contribuinte autuado, que é a fonte pagadora, de eximir-se da multa por descumprimento de sua obrigação de reter e recolher o imposto, invocando a denúncia espontânea, **ao argumento de que os rendimentos foram oferecidos à tributação, obrigação esta que não é sua, mas sim do respectivo beneficiário.** Nesse passo, assim estabelece o item 16 do Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2002, invocado pela própria Contribuinte às fls. 13 das Contrarrazões:

“16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

- a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora;
- b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.”

Assim, **ainda que os rendimentos tenham sido oferecidos à tributação, remanesce a aplicação da penalidade pela falta de retenção e recolhimento por parte da fonte pagadora.** Destarte, **não há que se falar em denúncia espontânea, quando a obrigação tributária do denunciante não foi por ele cumprida.**

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte cita o Acórdão nº 10417.516, de 12/07/2000, assim ementado:

“IRF ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO APURADO APÓS A DATA DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO – Se a previsão da tributação na fonte dá-se por

antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos, e se a ação fiscal ocorrer após a data de entrega desta declaração anual, descabe a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, deverá ser efetuado em nome do beneficiário do rendimento. Recurso provido."

*De plano, esclareça-se que esse julgado foi proferido no processo nº 10830.000490/98-94, portanto trata de autuação efetuada em 1998, sobre fatos geradores ocorridos em 1994 e 1995, portanto muito antes da edição da legislação tratada no acórdão recorrido. Ademais, nesse julgado **a autuação visava a cobrança, da fonte pagadora, do próprio Imposto de Renda, e não de multa isolada por falta de retenção na fonte**, até porque, repita-se, os dispositivos aplicados no caso do acórdão recorrido sequer existiam a essa época. Destarte, longe de corroborar a tese defendida pela Contribuinte, esse julgado com ele se harmoniza, já que também não admite a cobrança do próprio imposto, em face da fonte pagadora.*

Ainda em sede de Contrarrazões, a Contribuinte cita acórdãos que efetivamente estampam a tese por ele encampada, posteriormente revertida por inúmeros julgados em sentido contrário:

(...)

Conforme já assinalado, o caso em pauta apresenta os mesmos pressupostos abordados no voto apresentado em integral transcrição.

Adotando o voto em sua plenitude, concluo que não assiste razão à impugnante quando pretende eximir-se da exigência tributária constante dos presentes autos.

Quanto ao apelo ao artigo 112, do CTN, é suficiente lembrar que citado normativo legal somente se aplica quando houver dúvida quanto à capitulação legal do fato; ou à natureza ou às circunstâncias materiais do fato; ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; ou à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; ou, ainda, à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. Como se vê, estas hipóteses não se verificam no caso presente.

(...)

A impugnante registra ainda que a exigência ofende os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao confisco, além de ausência de dano ao erário.

O exame de tais argumentos escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

No entanto, não é demais lembrar que a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência, perfeitamente compatível com a situação descrita nos autos.

Não se constatando qualquer ilegalidade no procedimento fiscal, os argumentos da impugnante não encontram guarida. (destaques meus)

De se observar que a decisão da CSRF citada pela DRJ analisou situação idêntica vivenciada pela COELBA, empresa do grupo da Recorrente, sendo que o fisco identificou ser uma prática comum do grupo a ausência de retenção e recolhimento do IRRF no pagamento de JCP à controladora (vide página 19 do Termo de Encerramento da Ação Fiscal).

De todo modo, considerando que a Recorrente juntou parecer da lavra de importante Professor parecerista (fls. 2.491/2.520), com o devido respeito, considero relevante enfrentar alguns pontos do raciocínio desenvolvido, muito embora a essência do parecer já estivesse refletida nas peças da Recorrente desde a impugnação, devidamente analisada pela DRJ.

O parecer se debruça sobre autuação sofrida pela COELBA com base nos mesmos fundamentos ora discutidos e investiga se, após as alterações promovidas pela MP 351/2007 (Lei 11.488/2007), ainda existe base legal para aplicar multa isolada à fonte pagadora por recolhimento extemporâneo do IRRF sem multa de mora. Observe-se o item 1.4 do parecer:

1.4 A questão a ser debatida neste parecer diz respeito a saber qual deve ser a interpretação das Leis nº. 10.426/2002 e 9.430/1996, a partir das alterações introduzidas pela Medida Provisória nº. 351/2007. De um lado, a decisão da DRJ entendeu que, mesmo com as alterações da Medida Provisória nº. 351/2007, **permaneceria o fundamento legal para a exigência de multa isolada nos casos de falta de recolhimento do tributo após o vencimento do prazo.** De outro lado, a Consulente entende que, com as alterações da Medida Provisória nº. 351/2007, foi **revogada a hipótese de cobrança de multa isolada para a hipótese de recolhimento do tributo após o vencimento do prazo.**

De plano e, mais uma vez, com todas as vênias ao ilustre parecerista, percebe-se que o raciocínio parte de premissa diferente da que adoto em relação aos fatos autuados. A multa ora discutida, a meu ver, não foi aplicada em hipótese de recolhimento do tributo após o prazo, esta sim, claramente revogada, mas pelo **descumprimento da obrigação acessória de reter o Imposto de Renda**, independentemente do oferecimento da renda à tributação pelo beneficiário. Vejamos trechos relevantes do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (pag. 18 do documento em diante) que demonstra isso:

II.2 – MULTA - TRIBUTAÇÃO DO IRRF

Falta de Retenção e Recolhimento do IRRF incidente sobre a distribuição de Juros sobre o Capital Próprio

(...)

39. Constatase que a Cosern vem realizando a prática da não retenção/recolhimento do imposto de renda incidente na fonte sobre a operação de pagamento de Juros sobre o Capital Próprio mediante o entendimento de que, após o encerramento do período de apuração, tendo os beneficiários dos valores incluído em seus resultados e, conseqüentemente, oferecido à tributação a receita obtida, cessa sua responsabilidade tributária.

(...)

46. Inicialmente, não resta dúvida que a multa deve ser aplicada isoladamente, posto que **a sanção é dirigida à fonte pagadora, a qual não é a beneficiária dos rendimentos**; sendo assim, **não há que se falar no lançamento da multa acompanhada do imposto**, visto que este não é ônus da fonte pagadora, mas do beneficiário.

(...)

49. Logo, se os incisos I e II do caput do art. 44 da Lei 9.430/96 tratam de penalidades aplicáveis ao sujeito passivo na qualidade de contribuinte, e **o art. 9º da Lei 10.426/02, por sua vez, trata especificamente de multa por descumprimento da obrigação de reter e recolher o imposto** ou contribuição, a que se sujeita a fonte pagadora na condição de responsável, **não tem dúvida de que a referência deste àquele diz respeito tão-somente aos percentuais de 75% ou 150%.**

(...)

52. A Lei 11.488/07 introduziu alterações no art. 44 da Lei 9.430/96, para, dentre outras mudanças, **extinguir a multa de ofício incidente sobre o pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo, sem a multa de mora.**

(...)

54. Para que não se argumente que a multa pela falta de retenção e recolhimento do tributo retido na fonte foi extinta com essas alterações, não faria sentido a Lei 11.488/07 adaptar sua redação à nova estrutura do art. 44 da Lei 9.430/96. Seria patético, por parte da administração tributária, quicá do legislador, **estabelecer uma obrigação acessória (retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora) sem a correspondente sanção pelo seu descumprimento.** (destaques meus)

O auto de infração também deixa clara qual é a modalidade de punição que está sendo realizada:

MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: MULTA POR FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO DE RENDA

Multa por **falta de retenção do Imposto de Renda** relativo a pagamentos efetuados a pessoas jurídicas (Juros sobre o Capital Próprio), conforme relatório fiscal anexo. (destaques meus)

Ainda, no parecer juntado, foi dada a seguinte interpretação à decisão da DRJ no processo da COELBA:

2.1.9 A decisão proferida pela DRJ, no entanto, entendeu que o parágrafo único do artigo 9º, em sua nova redação, seria o fundamento legal para a cobrança de multa isolada nos casos em há recolhimento após o prazo fixado. Como o parágrafo estabelece a base de cálculo para a definição do valor da multa e se refere também à "diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado", ele serviria de fundamento para esta hipótese de cobrança, independentemente do texto do caput. Assim a posição da DRJ:

"A supressão do texto legal que autorizava a imposição da multa isolada por recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, anteriormente constante no art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, em nada altera a exigência da multa isolada sobre a falta de retenção do imposto pela fonte pagadora.

Esta última tem previsão legal própria no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, base de cálculo definida em seu parágrafo único, e somente se vincula ao art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, quanto ao percentual a ser aplicado". (fl. 5, da decisão da DRJ)"

(destaques meus)

Novamente, com o devido respeito à interpretação diversa, ao menos pelo trecho citado da decisão da DRJ no caso lá analisado, entendo que a autoridade julgadora disse que a **revogação da multa isolada por recolhimento fora do prazo não alterou a multa isolada pela falta de retenção de imposto**, esta prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002. A menção ao parágrafo único desse artigo apenas se fez para explicitar a base de cálculo, não significando que a DRJ, naquele caso, defendeu a não revogação da multa isolada pelo pagamento de tributo após o prazo.

Ao aplicar o raciocínio hermenêutico, ao caso concreto, o i. parecerista afirma que:

- as receitas foram oferecidas à tributação pela beneficiária.
- a multa moratória foi recolhida pela fonte.
- o lançamento ocorreu após o encerramento do período de apuração.

Portanto, não se aplica a multa isolada, porque:

- a hipótese legal não existe mais,
- a situação não se enquadra na redação antiga,
- tampouco na redação nova.

É neste ponto que reside a divergência de interpretação entre o acórdão recorrido, que ora adoto, e o parecerista: em seu entendimento, o fato de a beneficiária ter oferecido as receitas à tributação em sua apuração equivaleria ao recolhimento tardio do IRRF, que foi acompanhado do pagamento de multa de mora pela Recorrente. Como a multa isolada para o pagamento tardio do imposto foi revogada, não haveria fundamentação legal para a cobrança. Assim, a multa prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426 de 2002, na redação dada pela Lei 11.488/07, seria multa de ofício, não multa isolada e somente seria devida caso a cobrança se desse antes de a responsabilidade pelo imposto passar a ser da beneficiária. Vejamos mais um trecho do laborioso parecer:

2.1.13 Isso não quer dizer que não exista pena aplicável à não retenção do IR/Fonte pela fonte pagadora. Pelo contrário, tal situação existe, apenas não se refere à multa isolada e não se relaciona ao caso da Consulente. **A hipótese prevista no artigo 9º da Lei nº. 10.462/2002 compreende o ato de não retenção pela fonte pagadora, e a sua consequência é a aplicação de multa. Esta multa, contudo, não é a multa isolada, mas, sim, a multa de ofício prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº. 9.430/1996. Assim, a hipótese de aplicação desta multa de ofício de 75% está, necessariamente, atrelada ao pagamento do conjunto do imposto devido (principal + multa de ofício), ambos imputados à fonte pagadora.**

2.1.14 Tal hipótese, portanto, **restringe-se à situação na qual o próprio imposto (principal) acrescido da multa (multa de ofício) deve ser cobrado diretamente da fonte pagadora.** Esta situação refere-se ao caso em que lançamento é praticado no período em que é devida a exigência do tributo da fonte pagadora, ou seja, durante o período de tempo compreendido **entre a data em que o tributo deveria ter sido retido, pela fonte pagadora, e a data em que se encerra o período de apuração em que o rendimento deve ser tributado pelo beneficiário** (no caso de pessoa jurídica - trimestral, mensal estimado ou anual). Sobre o tema, há manifestação específica da Secretaria da Receita Federal, no Parecer Normativo COSIT no. 1/2002, nos seguintes termos:

(...)

2.1.15 Cabe ressaltar que a referência à exigência da multa de ofício e dos juros de mora na modalidade isolada, feita na segunda parte do Parecer Normativo, decorre do fato deste ter sido publicado em período anterior às modificações introduzidas pela Medida Provisória nº. 351/2007, que alterou a redação dos artigos 9º da Lei nº. 10.426/2002 e 44 da Lei nº. 9.430/1996, suprimindo a incidência da multa de ofício em questão na modalidade isolada.

Tal interpretação contudo, embora pertinente e bem fundamentada, a meu ver, não condiz com a estrutura normativa ora analisada, visto que a intenção do legislador, ao criar o art. 9º da Lei nº. 10.462/2002 era punir o descumprimento de uma obrigação acessória, qual seja, a de reter imposto por antecipação, nos casos em que a lei determina. Vejamos novamente trecho da exposição de motivos da lei, citado pela DRJ:

Os arts. 7º a 9º ajustam as penalidades aplicáveis a diversas hipóteses de **descumprimento de obrigações acessórias** relativas a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, reduzindo-as ou, no caso do **art. 9º, instituindo nova hipótese de incidência**, preenchendo lacuna da legislação anterior. (destaques meus)

A jurisprudência atual da Câmara Superior de Recursos Fiscais expressou essa mesma interpretação:

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA EXIGIDA DA FONTE PAGADORA. CABIMENTO.

Após o encerramento do período de apuração do Imposto de Renda, a responsabilidade pelo pagamento do tributo passa a ser do beneficiário dos rendimentos, sendo **cabível a aplicação da multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, em desfavor da fonte pagadora que deixou de proceder à retenção, independentemente de os rendimentos terem sido submetidos à tributação no ajuste.**

(Acórdão nº 9101-007.279, sessão de 01/01/2025, decisão de mérito proferida por unanimidade)

Por fim, quanto à alegação de denúncia espontânea, acrescento que, tratando a obrigação de reter o imposto de renda no caso em tela como obrigação acessória, podem ser aplicadas por analogia as súmulas CARF nº 49 e 126, que assim dispõem, respectivamente:

A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350, de 2010.

3 DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

ACÓRDÃO 1201-007.427 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10469.721370/2017-97

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha

DOCUMENTO VALIDADO