



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10580.734033/2011-98
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-007.708 – 2ª Turma
Sessão de 27 de março de 2019
Matéria IRRF - MULTA ISOLADA
Recorrente JDR COMÉRCIO DE PRODUTOS CIRÚRGICOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2007, 2008

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO. MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA. MULTA ISOLADA

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, mantida pela Lei nº 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste. Nesta hipótese, não há que se falar em retroatividade benéfica da Lei nº 11.488, de 2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de auto de infração relativo ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF correspondente aos anos-calendário de 2007 e 2008, para exigência de multa isolada, no valor de R\$ 714.625,13, e juros de mora, no valor de R\$ 35.918,73.

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes no auto de infração e termo de verificação fiscal, o crédito tributário foi constituído em razão de ter sido apurada a **falta de retenção do IRRF sobre as parcelas dos valores pagos aos sócios da autuada a título de distribuição de lucros que excederam ao lucro presumido deduzidos os impostos e contribuições correspondentes.**

A desclassificação da escrituração contábil relativa ao ano calendário 2005 e a falta de escrituração relativa aos anos de 2006, 2007 e 2008 motivou a não aplicação do art. 51, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996. Segundo o referido dispositivo normativo, a parcela distribuída dos lucros que excedesse o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estivesse sujeita a pessoa jurídica, seria isenta se esta demonstrasse, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo tinha sido maior que o lucro presumido.

Em razão da infração ter sido apurada após o prazo para a entrega declaração de ajuste anual dos sócios, o lançamento contra a fonte pagadora se restringiu à exigência da multa de ofício e dos juros de mora isolados, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, e Parecer Normativo SRF nº 1, de 24 de setembro de 2002.

A multa de ofício isolada foi aplicada à alíquota de 150% (cento e cinquenta por cento) em razão de restar configurado crime contra ordem tributária, nos termos do art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137, de 1990, art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, na medida em que a autuada *“efetuiu pagamento de valores aos sócios identificados de forma inadequada como lucros isentos, tendo em vista a utilização de diversos artifícios que resultaram na subtração de custos e despesas e consequente apuração de significativo lucro contábil, capaz de “legalizar”, amparado pela isenção definida pela IN/SRF nº 11/96, receitas obtidas à margem da escrituração contábil”*.

A impugnação foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, mantendo-se o crédito tributário em sua integralidade.

Apresentado Recurso Voluntário, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento. Em sessão plenária de 10/05/2016, foi negado provimento ao recurso voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2301-004.668** (e-fls. 505 a 514), com o seguinte resultado: *“Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.”*

O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2007, 2008

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS EXCEDENTE AO ESCRITURADO.

1. A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio, acionista ou ao titular de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputado aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

2. Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será igualmente submetida à tributação, uma vez que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual.

Cientificado em 07/06/2016 (Aviso de Recebimento à e-fl. 544), o contribuinte interpôs, por meio de correspondência postada em 22/06/2016, portanto, tempestivamente, Recurso Especial (e-fls. 520 a 542). Em seu recurso visa à rediscussão das seguintes matérias: a) decadência; b) impossibilidade de aplicação de multa isolada; e c) duplicidade de exigência.

Ao Recurso Especial foi dado parcial seguimento, em relação somente à matéria constante do **item “b” impossibilidade de aplicação de multa isolada**, de acordo com o Despacho s/nº, da 3ª Câmara, de 30/10/2016 (e-fls. 555 a 561), conforme acórdão paradigma nº 102-48.531.

Em relação à aplicabilidade da multa isolada, por pagamento de verba sem retenção do correspondente imposto de renda pela fonte pagadora, o contribuinte afirma que o agente fiscal fundamenta a presente multa isolada com fulcro no artigo 9º, da Lei nº

10.426/2002, que tem sua nova redação modificada pela Lei nº 11.488/2007, nos seguintes termos:

“Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu parágrafo 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.”

Salienta que em sua nova redação, o artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, prevê apenas a aplicação da multa a que se refere o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a qual somente deve ser aplicada juntamente com o imposto devido, não ficando mais prevista a hipótese de incidência da multa isolada, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, nos casos de não retenção de IRRF das fontes pagadoras, que foi a aplicada nesse auto de infração.

Diz que, inclusive, o novo texto da Lei nº 9.430/96 excluiu a hipótese de incidência da multa no caso de recolhimento do imposto com atraso sem a multa de mora.

Alega que restaria examinar se é devida a exigência da multa do inciso I, isoladamente; concluindo que a resposta é obviamente negativa, visto que o inciso I trata de multa exigida apenas juntamente com o imposto.

Cita o Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24/09/2002, que dispõe que após o prazo de entrega da declaração de rendimentos pelo beneficiário, não mais é exigível o imposto incidente sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual da fonte pagadora, que deixou de ser retido.

Alega que no caso em tela, já passou o prazo do beneficiário declarar esses supostos rendimentos de 2007 e 2008, não podendo mais ser exigido da fonte pagadora, que seria o caso da Recorrente e conclui que se não há mais imposto a ser exigido da fonte pagadora, se a responsabilidade da fonte pagadora cessou no momento em que o beneficiário passou a ter que declarar os rendimentos, não há multa de ofício a ser aplicada à fonte pagadora, descabendo a multa ora aplicada.

Traz ainda o conteúdo do que foi discutido na Mesa de Debates do IBDT de 17/02/2011, cujos integrantes da mesa eram conceituadíssimos tributaristas de renome, que demonstra que o entendimento do Recorrente é o que predomina na Doutrina.

Cientificado do Despacho que trata da admissibilidade do seu Recurso Especial em 08/02/2017, o contribuinte interpôs Agravo (e-fls. 570 a 585), questionado o não seguimento dos itens “a” e “c” de seu recurso, que foi rejeitado pelo Despacho s/nº da CSRF, de 20/12/2017 (e-fls. 592 a 598). Desse despacho, o contribuinte foi cientificado em 02/03/2018.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional em 20/03/2018 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional apresentou em 03/04/2018, portanto, tempestivamente, contrarrazões (e-fls. 619 a 625).

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional alega que a imposição da multa isolada a ser aplicada na fonte pagadora pela falta de retenção e recolhimento do imposto de renda está prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, que assim dispõe:

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

Diz que da leitura do citado dispositivo legal extrai-se que mera falta de retenção já é expressamente caracterizada como o tipo legal ensejador da multa.

Destaca que a matéria foi objeto de pronunciamentos administrativos, que interpretaram e normatizaram a aplicação da multa, sendo o mais relevante, pela profundidade da abordagem, o Parecer Normativo nº 1/2002 da Receita Federal, cujos excertos ora se transcreve:

“IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. PENALIDADE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até 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; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.”

Afirma ser incontroverso que a autuada efetuou pagamentos a sócios da empresa, sem efetuar a retenção do IRRF, e que, portanto, indiscutível o cabimento da multa isolada.

Lembra que não cabe ao julgador relevar penalidades ou conceder qualquer redução nas multas de ofício lançadas sem que haja previsão legal para tanto. Cita o Código Tributário Nacional, que em seu art. 97, dispõe que somente a lei pode determinar hipóteses de dispensa ou redução de penalidade, *verbis*:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.”

Ressalta que, sob essa ótica, não se pode criar nova hipótese de dispensa da multa isolada não prevista na legislação.

Por fim, destaca que não há que se falar em retroatividade benigna apta a afastar a exigência da multa isolada a partir da edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, uma vez que existe uma norma específica (art. 9º da Lei nº 10.426/2002), também alterada pela medida provisória supra referida, que estabelece a exigência de multa isolada da fonte pagadora quando essa deixa de recolher na fonte o imposto de renda devido.

Lembra que, nesse sentido da inexistência da alegada retroatividade benigna, a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou diversas vezes, destacando o disposto na ementa do acórdão nº 9202-005.625:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
IRRF*

Exercício: 2002, 2003, 2004

*IRRF. FALTA DE RETENÇÃO. MULTA ISOLADA.
LANÇAMENTO APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO.
OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA. MULTA ISOLADA*

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, mantida pela Lei nº 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste. Nesta hipótese, não há que se falar em retroatividade benéfica da Lei no. 11.488, de 2007.

Conclui que, considerando que o sujeito passivo, na qualidade de fonte pagadora, deixou de reter o IRRF a que estava obrigado, afigura-se correta a exigência de multa de ofício isolada, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426/02.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Pressupostos De Admissibilidade

Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de admissibilidade ((e-fls. 555 a 561)). Não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Do Mérito

Primeiramente, o Recurso Especial interposto pela Contribuinte foi admitido tão somente em relação ao **item “b” impossibilidade de aplicação de multa isolada**.

Quanto ao mérito, ressalte-se que a situação em questão já foi enfrentada em diversas outras oportunidades por esta CSRF, razão pela qual alinho-me aos que entendem, no âmbito deste CARF, não se confundir a penalidade estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, base legal do presente lançamento e aplicável à fonte pagadora dos rendimentos, com eventual sanção decorrente do não recolhimento do Imposto sobre a Renda incidente sobre os rendimentos recebidos, este último de responsabilidade do beneficiário dos rendimentos e sujeito à eventual multa de ofício aplicável quando não houver recolhimento do principal, previamente ao início da ação fiscal, com fulcro no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 24 de dezembro de 1996.

Compartilho do posicionamento de que a única ligação existente entre os citados dois dispositivos é a remissão, pelo dispositivo da mencionada Lei nº. 10.426, de 2002, ao percentual de 75%, estabelecido pela Lei nº 9.430, de 1996, para fins de determinação do quantum devido a título de sanção.

A matéria foi brilhantemente enfrentada no voto vencedor proferido na Câmara Superior de Recursos Fiscais no âmbito do Acórdão CSRF 9202-003.582, de 03 de março de 2015, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, o qual adoto para deslinde da controvérsia, assim, como razões de decidir quanto a este item guerreado pelo recorrente, verbis:

"(...)

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.

(...)"

Dos esclarecimentos transcritos no trecho acima, resta evidenciado que se tratam de obrigações distintas. A primeira resultante da obrigação de retenção e recolhimento do IRRF pela fonte pagadora à título de antecipação. A segunda decorrente do oferecimento à tributação, após o encerramento do período de apuração, pelo beneficiário dos rendimentos. Logo, o único ponto em comum em relação as duas obrigações é a referência ao dispositivo legal, cujo objetivo foi a utilização do percentual para fins de cálculo de sanção por descumprimento da obrigação de reter.

Quanto a alegação de que a multa isolada fora revogada tacitamente pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007 a questão foi suficientemente enfrentada no citado acórdão 9202-003.582, de 03 de março de 2015, ao qual novamente transcrevo na parte pertinente por entender acertada a interpretação ali apresentada, senão vejamos:

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 anocalendário 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 re-alocação 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 (g.n.):

"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 ocorreria 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.

(...)

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.

(...) (Grifou-se.)

Considerando os pontos acima, não assiste razão ao recorrente quanto a tese de revogação da referida multa isolada pela nova redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 9º. da Lei nº 10.426, de 2002.

Face o exposto, conclui-se que a multa isolada aplicada no caso sob análise tem previsão legal própria, no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com sua base de cálculo

definida em seu parágrafo único, e somente se vincula ao art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, quanto ao percentual a ser aplicado.

No mesmo sentido encaminhou este colegiado em relação ao Processo 12571000133/2011-51, Acórdão nº 9202-005.326 de relatoria do conselheiro Heitor de Souza Lima Junior:

Assunto: Obrigações Acessórias

Exercício: 2007, 2008, 2009

OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA. MULTA ISOLADA

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, mantida pela Lei nº 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste. Nesta hipótese, não há que se falar em retroatividade benéfica da Lei no. 11.488, de 2007.

(...)

No mesmo sentido, ainda, os Acórdãos 9202-005.537, de 27/06/2017, 9202-005.443, de 23/05/2017 e 9202-007.147, de 29/08/2018, todos desta CSRF.

Conclusão

Face o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Contribuinte, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.