



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.722332/2011-03
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-011.106 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 19 de dezembro de 2023
Recorrente CIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente a demonstração da alegada divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido.

FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança de multa isolada e juros isolados por falta de retenção/recolhimento do IRRF sobre pagamentos de remuneração efetuados a seus funcionários por meio da utilização das contas de previdência privada sob controle do processo 19515.003483/2010-11.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 3410/3464.

Apresentada impugnação às fls. 3486/3512, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS julgou-a improcedente às fls. 3541/3567.

Cientificado do acórdão acima, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário às fls. 3581/3609, contrarrazoado pela PFN às fls. 3614/3649

De sua vez, a 1ª Turma da 4ª Câmara desta Seção deu provimento parcial ao recurso por meio do acórdão 2401-004.325 (fls. 3667/3679).

Não conformado, o sujeito passivo apresentou Embargos de Declaração às fls. 3747, suscitando omissão no acórdão embargado, mas que foram apenas parcialmente adolhidos pela Presidência da Turma às fls. 3751/3756.

Os embargos foram julgados às fls. 3761/3764, ocasião em que foram acolhidos, sem efeitos infringentes, para, sanando a omissão apontada, manter a decisão embargada e a multa qualificada no percentual de 150%.

Ainda inconformado, o sujeito passivo apresentou Recurso Especial às fls. 3784/3798, pugnado, a seu final, pelo seu conhecimento e provimento e, sucessivamente, pela exclusão da multa qualificada.

Em **20/2/20** - às fls. 3907/1919 - foi negado seguimento ao recurso do contribuinte no tocante a ambas as matérias suscitadas (retroatividade benigna da Lei 11.488/07 e desqualificação da multa) que inconformado, interpôs Agravo às fls. 3931/3946.

A Presidência da CSRF após não conhecer do pedido de desqualificação da multa, acolheu parcialmente o Agravo para dar seguimento ao recurso exclusivamente quanto à matéria **“ilegalidade na aplicação da multa isolada – retroatividade benigna da Lei no. 11.488, de 2007”** – vide fls.. 3948/3960.

Intimada do recurso interposto em 11/9/20 (processo movimentado em 12/8/20 – fl. 3967), a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões tempestivas em 21/8/20 (fl. 3980), às fls. 3968/3979, propugnando fosse negado seguimento ao recurso e, sucessivamente, pelo seu desprovimento

É, enfim, o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O Sujeito Passivo tomou ciência do acórdão de embargos em 14/2/20 (fl. 3482) e apresentou seu recurso tempestivamente em 28/2/20, consoante se denota de fl. 3483. Passo, com isso, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fossem rediscutidas as matérias “**ilegalidade na aplicação da multa isolada – retroatividade benigna da Lei no. 11.488, de 2007**”.

A ementa e decisão do acórdão vergastado foram assim registrados, naquilo que importa ao caso:

MULTA ISOLADA. IRRF.

A multa pela não retenção de imposto de renda na fonte decorre do art. 9 da Lei 10426/2002, ainda vigente no sistema jurídico brasileiro. Refere-se a uma obrigação acessória transformada em principal, tendo em vista que o contribuinte não efetuou a retenção e nem o recolhimento da parcela do imposto de renda relativo aos valores pagos a terceiros.

[...]

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário para, no mérito, por voto de qualidade, afastar as preliminares e dar-lhe parcial provimento para exonerar deste lançamento tributário, os valores reflexos respectivos já exonerados no processo principal conexo que originou esta autuação (19515.003483/2010-11), isto é, em relação ao levantamento LEV 4. Vencidos na votação os Conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Theodoro Vicente Agostinho, Luciana Matos Luciana Matos Pereira Barbosa, e Rayd Santana Ferreira. O Conselheiro Cleberson Alex Friess aquiesceu com a decisão proferida no processo principal.

Do contexto.

Como já relatado, trata o caso de lançamento para cobrança de multa isolada e juros isolados por falta de retenção/recolhimento do IRRF sobre pagamentos de remuneração efetuados a seus funcionários ao longo de 2006 a 2009, por meio da utilização das contas de previdência privada sob controle do processo 19515.003483/2010-11, com espeque no art. 9º da Lei 10426/20. Veja-se:

O Anexo 52 contempla a totalidade dos beneficiários dos rendimentos creditados através das contas de previdência privada. Esse demonstrativo foi elaborado com base nas informações extraídas dos arquivos fornecidos pela seguradora Itaú Unibanco Vida e Previdência.

Assim, conforme já explanado anteriormente, está sendo efetuado o lançamento de ofício da multa isolada de 150%, bem como dos juros devidos pela não retenção e não recolhimento do imposto de Renda na Fonte, incidente sobre os valores pagos a beneficiários pela fiscalizada, por meio da utilização das contas de previdência privada.

O Anexo 56 (Multa Isolada por Falta de Retenção do IRRF) tem as seguintes informações:

CPF do beneficiário;

Competência em que ocorreu o crédito na previdência privada;

Valor da contribuição da empresa (ao plano de previdência);

IRRF devido e não retido — IRRF devido menos o IRRF declarado na DIRF pela fiscalizada, o qual compõe a base de cálculo da presente autuação;

Multa lançada — 150% do IRRF devido e não retido;

Taxa de juros SELIC — SELIC acumulada desde a data de vencimento do IRRF até o mês anterior à entrega da Declaração de Ajuste, acrescidos de 1% referente ao mês da entrega;

Juros lançados — juros SELIC acumulados vezes o valor do IRRF devido e não retido.

Portanto, os valores mensais de multa e juros (de março de 2006 a dezembro de 2009) apurados no Anexo 56, compõem a presente autuação.

Em seu recurso, a recorrente sustenta que a penalidade aqui tratada teria deixado de existir com a edição da MP 351/07, convertida na Lei 11.488/07. Para tanto, indicou o acórdão **2201-001.900** como representativo do dissenso jurisprudencial.

A seu turno, a recorrida, em suas cotrarrrazões, pede o não conhecimento do apelo, ao argumento de que o sujeito passivo não teria demonstrado a divergência suscitada, nos termos do despacho de admissibilidade que negou seguimento ao recurso, por considerar que não teria sido indicado em que ponto o paradigma divergiu do que foi decidido no acórdão recorrido, e como a legislação teria sido interpretada de forma divergente.

Ocorre que, em sede de Agravo, foi reformado o entendimento acima exposto quanto à matéria **exigência de multa isolada por falta de retenção e recolhimento de Imposto de Renda na Fonte, com base no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002**, considerando-se que restara claro o ponto divergente e o fundamento da divergência suscitada, mediante a comparação entre os trechos dos julgados em confronto, colacionados no apelo. Confirma-se as conclusões do Despacho de Agravo sobre a admissibilidade da referida matéria:

Em que pese o teor do despacho agravado, entende-se cabível a análise de caracterização da divergência interpretativa em situações como a presente, onde pode-se depreender com clareza o ponto divergente e o fundamento da divergência suscitada através da comparação entre o acórdão recorrido e os elementos colacionados ao recurso, ressaltando-se que, na presente hipótese, constam, no corpo recursal, a ementa do paradigma bem como excerto do voto vencedor, indicativos do referido ponto divergente em relação ao recorrido (vide e-fls. 3.787 a 3.790).

(...)

Assim, a partir do teor do acórdão paradigmático supra, o que se constata é que, uma vez realizado o teste de aderência (utilizando-se, repita-se, somente o indicado pela Agravante/Recorrente em seu Recurso Especial), exsurge a conclusão de que, uma vez submetidos os presentes autos ao Colegiado paradigmático, manteria tal Colegiado sua conclusão diametralmente oposta ao recorrido, no sentido de afastamento da incidência do IRRF a partir do advento da Lei nº 11.488, de 2007, por força do instituto da retroatividade benigna ou por falta de previsão legal.

De fato, a leitura dos trechos do acórdão paradigma nº **2201-001.900**, colacionados pela recorrente em seu apelo, permitem constatar a similitude fática em relação ao acórdão recorrido, já que ambos tratam de exigência de multa isolada por falta de retenção e

recolhimento de Imposto de Renda na Fonte. Não bastasse, ficou demonstrada a divergência de interpretação quanto ao art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, com a redação dada pelo artigo 16, da Lei nº 11.488, de 2007, sendo que as conclusões diversas adotadas nos julgados em confronto decorrem justamente desta divergência interpretativa.

Encaminho, pois, por conhecer do recurso manejado.

Do mérito.

Quanto ao mérito, trata-se de matéria há muito debatida nesta Turma, inclusive recentemente, por meio do acórdão **9202-011.001**, de minha relatoria, julgado na sessão plenária de 24/8/23, oportunidade em que apresentei o seguinte voto:

[...]

“Pois bem. O tema já foi enfrentado por esta turma por ocasião do julgamento do acórdão **9202-007.147**, na sessão plenária de 29/8/18. Tenho em vista que compartilho do entendimento externado pela Relatora, adoto-o como minhas razões de decidir neste voto.

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 abrangida 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 devidos 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 patenteado 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
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	Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I. de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II. de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras

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;	penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
Redação original do art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002	Redação do art. 9º, dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007
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.	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.

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 exime 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. 17 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.” (grifei)

Destarte, 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.”

Note-se do racional acima, que a multa instituída pelo artigo 9º da Lei 10.426/2002 permanece em vigor mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007, motivo pelo qual a decisão recorrida não merece reparos, impondo-se, assim sendo, o desprovimento do apelo especial.”

No mais, observe-se que a recorrente pede que, a seu favor, seja aplicado o entendimento do paradigma por ela indicado – Acórdão nº 2201-001.900. Entretanto, registre-se que tal julgado foi reformado pela 1ª Turma da CSRF, conforme o Acórdão nº **9101-004.755**, de 05/02/2020, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

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.

No mesmo sentido ora decidido, é farta a jurisprudência das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais que tratam de Imposto de Renda na Fonte, colacionando-se a seguir alguns desses julgados:

Acórdão nº 9202-003.583, de 03/03/2015

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2007

FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

Encerrado o prazo para entrega da declaração de pessoa física, 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, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, tendo ou não os rendimentos sido submetidos à tributação no ajuste.

Recurso Especial do Procurador Provido

Acórdão nº 9101-002.956, de 03/07/2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2003

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

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, mas a fonte pagadora continua responsável pela multa relativa à falta de sua retenção/recolhimento, prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 e mantida pela Lei nº 11.488/2007.

A cobrança da multa persiste mesmo diante da submissão dos rendimentos pagos à tributação e do pagamento de multa de mora relativa ao atraso do recolhimento. Não há que se falar, neste contexto, em denúncia espontânea ou em aplicação retroativa de norma mais benigna.

Acórdão nº 9202-005.537, de 27/06/2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

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.

Acórdão nº 9202-007.147, de 29/08/2018

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

(...)

FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

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.

Acórdão nº 9202-007.508, de 30/01/2019

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2009

IRRF – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

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.

Acórdão nº 9202-010.032, de 27/10/2021

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

Ano-calendário: 2011, 2012

FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

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.

Forte no exposto, VOTO por CONHECER do recurso para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti