



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

**Processo n°** 10980.013302/2005-28  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-007.709 – 2ª Turma  
**Sessão de** 27 de março de 2019  
**Matéria** IRRF - MULTA ISOLADA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BOTICA COMERCIAL FARMACÊUTICA LTDA

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

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

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 dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes, que lhe negaram 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 de multa isolada sobre falta de retenção e recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, relativos aos anos-calendário 2001, 2002 e 2003, que exige o recolhimento de R\$ 66.195,10 de multa isolada e R\$ 11.733,28 de juros de mora.

O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 126/140: i) Multas Isoladas - Falta de Retenção e recolhimento do IRF nos períodos de 03/2001, 07/2001 a 02/2002, 04/2002, 06/2002 a 07/2002, 09/2002 a 10/2003 e 12/2003 - enquadramento legal - arts. 722, parágrafo único e 957 do RIR/1999; art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002; e ii) Juros Isolados - Falta/Atraso da Retenção ou recolhimento do IRF nos períodos de 03/2001, 07/2001 a 02/2002, 04/2002, 06/2002 a 07/2002, 09/2002 a 10/2003 e 12/2003 – enquadramento legal - art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A autuada apresentou impugnação parcial, tendo unicamente por objeto por objeto a autuação referente aos fornecedores BJP Manutenção e Operação de Utilidades Ltda e Paulo Cezar Fahbush Pires, sendo que o crédito tributário incidente sobre as demais autuações (relativas às sociedades House of Palomino Produções S/C Ltda. e Sofhar Gestão & Tecnologia Ltda.) foi pago por Darf anexado aos autos (e-fl. 174). A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR julgou o lançamento procedente, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Em seu Recurso Voluntário, a contribuinte reiterou as razões pelas quais a autuação não deveria prosperar em relação aos fornecedores BJP Manutenção e Operação de Utilidades Ltda e Paulo Cezar Fahbush Pires, alegando, em síntese, o que passo a transcrever.

(a) Concernente à BJP Manutenção e Operação de Utilidades Ltda.: afirmou que, em 31/05/2001, firmou contrato de prestação de serviços com o fornecedor referido, com o seguinte escopo: "manutenção e operação, especificamente dos sistemas de vapor, ar comprimido, frio (Chiller), tratamento de efluentes, distribuição de água, predial em geral, ar condicionado, planejamento e controle da manutenção, almoxarifado de peças sobressalentes, média tensão elétrica e gerador de energia elétrica de emergência, manutenção preventiva geral, manutenção do site, iluminação interna e externa e pequenas modificações de layout nas instalações da contratante"; alegou que o art. 649 do RIR e demais legislações invocadas pelo auditor fiscal não são aplicáveis à modalidade de serviço contratada, por não se enquadrarem em prestação de serviços de limpeza, conservação, segurança, vigilância e tampouco locação de mão de obra, e que a incidência tributária ocorre quando há prestação de serviços de limpeza e conservação de bens imóveis; com base no art. 82 do Código Civil, asseverou que não se pode confundir os serviços que são objeto de retenção na fonte com aqueles que foram contratados pela requerente, que se referem a manutenção de técnicos especializados em

equipamentos e não de conservação e limpeza, os quais, uma vez removidos, não alterarão a substância ou a sua destinação, podendo ser citados como exemplos os equipamentos de ar condicionado, ou seja, podem ser removidos, sem que se perca a sua característica ou finalidade; frisou que o art. 43 do Código Civil mencionado pelo auditor fiscal foi revogado pelo código atual; reclamou que o conceito de manutenção e conservação não se correlaciona para os fins indicados pelo auditor, pois não se trata de conservação de imóvel, como estabelecido pela legislação e jamais como locação de mão de obra, sendo que a disponibilização dos empregados do fornecedor/contratado é premissa para a execução dos serviços; explicou que na prestação de serviços a retribuição é devida pelos serviços prestados, e a locação de mão de obra se presta, dentre outros, para ajustar contingentes aos picos sazonais ou eventualidades, ou suprir necessidades temporárias ou projetos prioritários da empresa, o que efetivamente não foi o objeto da contratação; citou solução de consulta nº 21 da 1ª Região Fiscal, no sentido de que não há retenção do imposto de renda na prestação de serviços de manutenção.

(b) respeitante ao fornecedor Paulo Cezar Fahbush Pires: com base no art. 150 do Decreto-lei 1706/79, entende que a exceção somente se aplicaria às pessoas físicas que, individualmente, exerçam profissões ou explorem atividades de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras formas de lhes possam ser assemelhadas (parágrafo único do art. 150 do RIR); aduziu que o prestador de serviços contratado através de pessoa jurídica não se enquadra em nenhuma das hipóteses acima, conforme decisão nº 289 da 8ª Região Fiscal; entende ser inadmissível a descaracterização de empresas individuais como mencionado pelo auditor, para fins de tributação do IR, que não se enquadrem nas situações acima, ou seja, não tendo o serviço natureza profissional não há que se aplicar a retenção do imposto; e que a pessoa jurídica, ao efetuar o pagamento, deverá adotar as cautelas necessárias para identificar se está contratando com a pessoa física ou com pessoa jurídica por equiparação, sendo que para esta última, o imposto não é retido na fonte; justificou que contratou serviços com pessoa jurídica por equiparação, a teor do art. 150 do RIR, de modo que o art. 639 do RIR, invocado pelo auditor fiscal, não se aplica pela natureza dos serviços prestados por Paulo Cezar Fahbusch Pires Ltda, por ausência de previsão legal para a retenção.

Em sessão plenária de 12/07/2016, foi dado provimento ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2201-003.262 (e-fls. 340 a 349), com o seguinte resultado: “Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos dar provimento ao recurso. Fez sustentação oral a Dra. Heloisa Guarita Souza OAB/PR 16.597.”

O acórdão encontra-se assim ementado:

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

*Exercício: 2002, 2003, 2004*

*AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E/OU RECOLHIMENTO DE IRRF PELA FONTE PAGADORA. EXCLUSÃO DA MULTA PREVISTA PELO ART. 9º DA LEI Nº. 10.426/2002. FATOS GERADORES ANTERIORES À ALTERAÇÃO PROMOVIDA PELA LEI Nº. 11.488/2007. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*Para os fatos geradores ocorridos anteriormente a alteração da redação do art. 9º da Lei nº. 10.426/2002, promovida pela Lei nº.*

*11.488/2007, aplica-se a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, a, do Código Tributário Nacional, ante o fato de a referida alteração ter deixado de prever a aplicação da multa isolada do inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.*

*Recurso Voluntário Provido.*

Destaco que as razões pelas quais foi dado provimento ao Recurso Voluntário foram conhecidas de ofício pela Turma julgadora e que nenhuma das questões constantes do Recurso Voluntário foi objeto do Acórdão n.º 2201-003.262

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional em 05/08/2016, para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF n.º 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs em 31/08/2016, portanto, tempestivamente, Recurso Especial (e-fls. 405 a 412). Em seu recurso, visa à reapreciação da seguinte matéria: **aplicação da multa de ofício à fonte pagadora pela falta de retenção do IRRF, para fatos geradores anteriores à Medida Provisória 351, de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/n.º, da 2ª Câmara, de 10/02/2017 (e-fls. 414 a 418), conforme acórdão paradigma n.º 2102-000.465.

No recurso é alegado 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 n.º 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 n.º 11.488, de 2007)*

Extraí da leitura do citado dispositivo legal que mera falta de retenção já é expressamente caracterizada como tipo legal ensejador da multa, sendo irrelevante, dado o caráter de obrigatoriedade e estrita vinculação do lançamento previsto no art. 142 do CTN, que a beneficiária do pagamento tenha ou não oferecido os rendimentos à tributação.

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 n.º 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 que, sendo incontroverso que a autuada pagou ou creditou juros sobre o capital próprio, sem efetuar a retenção do IRRF, 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; e que, inclusive, o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, 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.*

Salienta que na esfera administrativa não cabe a apreciação das alegações de inconstitucionalidade das leis ou a determinação de que essas deixem de ser aplicadas a um caso concreto, sob alegação que ferem princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco, tendo em vista o já mencionado caráter vinculado do lançamento previsto no art. 142 do CTN.

Por fim, assinala que não existe nenhuma retroatividade benigna da Lei nº 11.488/2007, que, ao alterar a redação do art. 9º da Lei nº 10.426/02, manteve a aplicação da multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 para o caso de falta de retenção do imposto pela fonte pagadora.

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

Cientificado do Acórdão nº 2201-003.262, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN em 06/03/2017, o contribuinte apresentou em 17/03/2017, portanto, tempestivamente, contrarrazões (e-fls. 426 a 433).

Em suas contrarrazões, alega que a questão de mérito a ser enfrentada no presente auto diz respeito à não aplicação da multa de ofício à fonte pagadora, que deixou de fazer retenção do IRRF, para fatos geradores anteriores à Lei nº 11.488/2007, em função da nova redação dada por ela ao art. 9º, da Lei nº 10.426/2002.

Traz as redações de ambas as leis para efeito de comparação:

*Redação original do art. 9º da Lei nº 10.426/2002:*

*Art. 9º. Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente e outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*Redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, naquele momento concomitante:*

*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.*

*Redação alterada pela Lei nº 11.488/2007:*

*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.*

Diz que a Lei nº 11.488/2007 também alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430, cujo conteúdo passou a ser o seguinte:

*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.*

Afirma que a simples leitura dos dispositivos legais supra citados é suficiente para demonstrar que, a partir da Lei nº 11.488, de 2007, a hipótese normativa para a aplicação da multa isolada foi tacitamente revogada, uma vez que passou ela a ser prevista, na sua essência, no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, sendo que o artigo 9º da Lei nº 10.426, fundamento legal deste auto de infração, na sua nova redação a ele não mais se refere, tratando-se de um descompasso legislativo que implica na revogação tácita do substrato legal da multa isolada.

Acrescenta que a multa de ofício do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, a que se reporta o artigo 9º da Lei nº 10.426, na sua nova redação, é, apenas e tão somente, aquela lançada em conjunto com o tributo pago.

Ressalta que, no caso concreto, não se cogita do imposto devido propriamente dito, mesmo porque se trata de fatos geradores pretéritos, não estando albergado por essa hipótese normativa; e que o inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, onde está a previsão legal para o lançamento da multa isolada, não foi citado, vinculado ou mencionado na nova redação do artigo 9º da Lei nº 10.426, supra transcrito.

Conclui que, se não há exigência do imposto em si, conseqüentemente, não há substrato legal a impor a multa isolada; e que, considerando que os anos autuados são de 2001 a 2003, e tendo em vista o disposto no artigo 106, II, “a”, do CTN, inquestionável é o reconhecimento dos efeitos na retroatividade benigna.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

### Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende, em princípio, aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 414 a 418). Não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento, concordo com o despacho proferido para apreciar o mérito da questão

### Do Mérito

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 n° 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 n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*§1° 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. 8° da Lei n° 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. 2°, 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 anocalendarário 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 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 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, desta Turma de CSRF.

#### **Conclusão**

Face o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.