



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.005023/2009-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.951 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2021
Recorrente WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

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, regularmente mantida pela Lei nº 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste pelos beneficiários dos rendimentos. Nesta hipótese, não há que se falar em retroatividade benigna da Lei nº 11.488, de 2007.

JUROS DE MORA. COBRANÇA. CABIMENTO.

O débito para com a União (aqui abrangida a multa isolada decorrente de não retenção de IRRF) é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. Mantida a exigência da multa isolada, não há como desonerar o contribuinte da exigência dos juros isolados incidentes sobre o tributo que deixou de ser retido/recolhido. Ainda que a responsabilidade pelo tributo não mais pertença à fonte pagadora, pessoa jurídica, em razão do período em que ocorreu o lançamento, a responsabilidade pela penalidade permanece, e sobre ela a incidência de juros, conforme a previsão legal estabelecida no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, bem assim os arts. 722, parágrafo único e 725 do RIR/99, além do Parecer COSIT nº 01/2002.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, André Severo Chaves e Lucas Issa Halah que davam provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência relativa aos juros isolados.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração do IRRF (v. e-fls. 1.074/1.112), por meio do qual constituiu-se crédito tributário no importe de R\$56.295,66 (cinquenta e seis mil, duzentos e noventa e cinco reais e sessenta e seis centavos), relativos a multa e juros cobrados isoladamente por conta da falta de retenção e recolhimento do respectivo tributo e referentes a fatos geradores ocorridos nos anos calendário de 2004, 2005 e 2006.

O tributo foi lançado haja vista a verificação, por parte da Autoridade Fiscal, que a Recorrente teria efetuado pagamentos a profissionais da área médica (pessoas físicas) no período de julho/2004 a dezembro/2005 sem proceder a retenção do imposto de renda na fonte.

Segundo a Autoridade Fiscal, os pagamentos feitos a esses profissionais foram contabilizados em contas individuais (vide cópia do Razão e Diário às e-fls. 445/597), onde se pode constatar os valores relacionados na planilha entregue à fiscalização (v. e-fls. 235/328). Ainda, a empresa auditada teria declarado (vide documento às e-fls. 888) que diligenciou na busca dos comprovantes de pagamento e comprovantes solicitados pela fiscalização na intimação de 23/06/2009 (v. e-fls. 797), porém, não teria localizado a documentação que comprovaria a efetiva retenção, na fonte, do Imposto de Renda.

Considerando que a norma impõe à fonte pagadora a retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte, foi efetuado lançamento de ofício de multa e juros isolados sobre o imposto não recolhido no prazo, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002 e do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Irresignada com a exigência, a Recorrente apresentou a impugnação de e-fls. 1.137/1.160, através do qual aponta as seguintes alegações (conforme o Relatório da decisão recorrida, v. e-fls. 1.326/1.328):

Alega que, no intuito de proporcionar melhor qualidade de vida aos seus funcionários, disponibiliza adesão dos mesmos a plano de saúde, na modalidade autogestão denominada SONAE SAÚDE, cuja administração cabe à AMA – Assistência Médica Administrada Ltda.

Diz que não concorda com a definição exposta no auto de infração, que seria contrária à regulamentação jurídica vigente, acarretando a **nullidade do auto de infração**, pelos seguintes motivos:

- a) descrição incorreta da capitulação legal da suposta infração cometida, deixando de indicar com precisão o dispositivo legal pretensamente infringido pela impugnante, acarretando a nulidade total da exigência, por violação ao art. 10 do Decreto 70.235/72;
- b) no caso de eventual manutenção da multa aplicada, a mesma deve ser afastada, pelo princípio da retroatividade da norma mais benéfica, em razão da alteração promovida pela Lei 11.488/07, consoante precedentes do Conselho de Contribuintes;
- c) não é possível a exigência dos juros de mora sem o principal.

II – Do direito

A) Da nulidade – vícios formais

Alega que o auto de infração deve ser declarado nulo em decorrência de vício formal – a falta de descrição clara e precisa do fundamento impositivo. Diz que a fiscalização tributária tem o ônus de provar e descrever, com precisão, a ocorrência dos eventos enquadrados no âmbito de cada hipótese normativa tributária, pois a obrigação tributária nasce somente a partir da plena subsunção entre o fato materialmente comprovado e a hipótese legal.

No caso dos autos, a autoridade fiscal limitou a indicar no lançamento como fundamento legal para exigência da multa isolada, os arts. 722, parágrafo único e 725 do RIR/99. Ocorre que o art. 44 da Lei 9.430/96 contém previsão legal para a incidência de multa de mora, dentre outros casos previsto no artigo, não sendo possível a partir da análise da fundamentação legal contida no auto de infração inferir efetivamente o enquadramento legal da conduta indicada pelo autuante como supostamente infringida. Resta impossibilitada a verificação da correta adequação entre o fato e a hipótese de incidência da norma tributária prevista na lei, em clara violação ao art. 10 do Decreto n.º 70.235/72.

Assim, a omissão da disposição legal infringida determina a nulidade do lançamento.

B) Da multa isolada – imposto sobre a renda retido na fonte

Registra que, quando a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, a penalidade a ser aplicada será a prevista no art. 957 do RIR/99, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste.

Ocorre, diz a defesa, que o referido dispositivo legal sofreu alteração a partir de 22.01.2007, pelo art. 14 da Lei 11.488/07, oriunda do projeto de conversão da MP 351/07. Assim, deixou de existir a multa isolada de 75% por recolhimento de tributos em atraso sem o acréscimo da multa de mora, sendo possível apenas a multa com o percentual de 50%.

Além disso, com nova redação do art. 9º da Lei 10.426/02, a aplicação da multa de 75% a que se refere o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, é passível de aplicação para a fonte pagadora, somente juntamente com o imposto.

Por último, após citar o art. 106, II, “a”, do CTN, diz que na eventual hipótese de ser mantida a exigência da multa isolada acima reputada indevida e,

considerando que a lei tributária mais benéfica ao contribuinte deve retroagir, a defesa registra que é impossível a aplicação da multa de ofício isolada prevista no art. 44, § 1º, inc. II, da Lei 9.430/96, por ter sido expressamente revogada pela Lei 11.488/07. Em apoio aos argumentos apresentados estão transcritas ementas de decisões administrativas sobre o tema.

C) Dos juros

Com fundamento no art. 61, 3º, da Lei 9.430/96, é exigido da fonte pagadora os juros de mora isolados, no entanto, tal norma prevê somente a possibilidade de exigência dos juros juntamente com o principal.

Assim, deve ser declarado improcedente a exigência fiscal em análise, tendo em vista ausência de previsão legal para fundamentar o lançamento fiscal.

III – Do pedido

Ao final, a defesa requer que:

- a) seja recebida e provida a impugnação, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, com base no art. 151, III do CTN;
- b) seja anulado o lançamento, já que o mesmo contém vícios formais insanáveis que violam a liquidez e certeza o mesmo, desconstituindo-se, integralmente, o respectivo crédito tributário;
- d) na eventualidade de desatendimento do pleito anterior requer seja julgado totalmente improcedente o lançamento, haja vista as alterações promovidas pela Lei 11.488/07.

A impugnação foi apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre – DRJ/POA. A DRJ/POA prolatou o acórdão n.º 10-42.188 – 5ª Turma, em 16 de janeiro de 2013, v. e-fls. 1.323/1.332, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Possuindo o auto de infração todos os requisitos necessários à sua formalização, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo decreto, o lançamento não é nulo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.

Incide a multa de ofício isolada no percentual de 75%, aplicável à fonte pagadora do rendimento tributável, quando constatada a falta de retenção e recolhimento do imposto devido como antecipação após a data fixada para entrega da declaração de ajuste anual do beneficiário do rendimento.

***JUROS ISOLADOS. INCIDÊNCIA SOBRE O IMPOSTO NÃO
RETIDO E NÃO RECOLHIDO.***

É devida a incidência de juros, isoladamente, sobre o valor do imposto que deixou de ser antecipado, por expressa disposição legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ainda não satisfeita com a decisão retro, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de e-fls. 1.377/1.386, através do qual se insurge contra a decisão recorrida adotando os mesmos fundamentos elencados por ocasião da apresentação da impugnação, mormente os seguintes pontos:

- a) a multa isolada aplicada deve ser afastada, pelo princípio da retroatividade da norma mais benéfica, tendo em vista que a Lei nº 11.488/2007 alterou o art. 44 da Lei nº 9.430/96, não prevendo mais a possibilidade de aplicação de multa de ofício isolada de 75% por ausência de recolhimento de tributos em atraso;
- b) a legislação aplicável ao caso não prevê a possibilidade de cobrança de juros de mora isolados, mas somente quando há, também, a exigência do principal, o que não ocorre no caso em tela.

Afinal, vieram os autos para a apreciação deste Conselheiro.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado, razão pela qual o mesmo deve ser conhecido.

Como vimos no Relatório, o auto de infração foi lavrado por conta da falta de retenção e recolhimento do IRRF incidente sobre rendimentos pagos a pessoas físicas no período compreendido entre julho de 2004 e dezembro de 2005. O lançamento constituiu-se da exigência de multa e juros isolados incidentes sobre o imposto não recolhido, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002 e do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A Recorrente entende que o lançamento da multa isolada seria indevido haja vista a alteração legislativa promovida pela edição da Lei nº 11.488/07, oriunda do projeto de

conversão da MP n.º 351/07, que através do seu art. 14, teria extinguido a multa isolada de 75% por recolhimento de tributos em atraso sem o acréscimo da multa de mora, passando a existir apenas a possibilidade da exigência da multa juntamente com o principal.

Assim, a multa isolada teria deixado de ter fundamento legal em casos como o presente, uma vez que, segundo a Recorrente, as únicas hipóteses que poderiam autorizar o lançamento da pretendida multa seriam os casos previstos no inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, os quais não guardariam relação alguma com o caso em tela. Ademais, ainda segundo a Recorrente, a nova redação do art. 9º da Lei n.º 10.426/2002, também alterada pela Lei n.º 11.488/07, permitiria tão somente a aplicação da multa de ofício em face da fonte pagadora que deixar de reter o imposto até a data da entrega da declaração de ajuste ou data de encerramento do período de apuração do tributo.

Inexistindo previsão legal para a exigência de multa isolada, sua imposição somente poderia ser feita quando acompanhada do principal, segundo o recurso voluntário. Para tanto, sustenta a aplicação do princípio da retroatividade benigna insculpida no art. 106, inc. II, do CTN, haja vista as alterações legais promovidas pela Lei n.º 11.488/07.

Em relação aos juros cobrados isoladamente, sustenta que após o prazo da entrega da declaração de rendimentos pelo beneficiário, não seria mais exigível da fonte pagadora o valor do imposto de renda devido pelo beneficiário, não sendo mais possível, da mesma forma, a incidência de juros de mora. Se não há como se exigir o principal, também não seria cabível a exigência dos juros de mora, mormente quando não há previsão, na legislação citada pela Fiscalização, no caso o art. 61 da Lei n.º 9.430/96, da aplicação de juros de mora isolados.

Essa matéria é bastante recorrente no âmbito do CARF. Me alinho àqueles que entendem não haver confusão entre a penalidade estabelecida pelo art. 9º da Lei n.º 10.426/2002, aplicável à fonte pagadora dos rendimentos, com eventual sanção decorrente do não recolhimento do Imposto sobre a Renda incidente sobre os rendimentos recebidos, de responsabilidade do beneficiário dos rendimentos, calcado no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

Consentâneo com este entendimento, é a visão de que o único elo de ligação entre tais dispositivos é a remissão, pelo art. 9º da Lei n.º 10.426/2002, ao percentual de 75% estabelecido pelo art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, para efeito de quantificação da penalidade aplicável.

Para ilustrar tal entendimento reproduzo excerto do brilhante voto proferido pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no acórdão CSRF 9202-003.582, de 03 de março de 2015, que adoto como minhas razões de decidir no ponto:

" (...)

A penalidade em tela foi instituída pela Medida Provisória n.º 16, de 27/12/2001, convertida na Lei n.º 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 n.º 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.” (grifos nossos)

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.” (grifei)

Resta claro do voto acima transcrito que a multa definida no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 é, por definição, aplicada de forma isolada, pois trata-se de punição pelo descumprimento de obrigação acessória legalmente fixada. Portanto, sua única relação com o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, seja na redação anterior, seja na atual, é o “empréstimo” dos percentuais ali estabelecidos: 75% e 150% (este último cabível caso a falta de retenção/recolhimento tenha se dado com uso de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964).

Necessário se faz remissão, também, ao Parecer Normativo COSIT n.º 1/2002, mencionado tanto na decisão recorrida quanto pela própria Contribuinte no recurso voluntário. Referida norma, igualmente conclui não haver confusão entre a multa prevista no art. 9º da Lei n.º 10.426/2002 e aquelas tipificadas no art. 44 da Lei n.º 9.430/96. Vejam excerto extraído do Parecer:

"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.**

(...)

15. Verificada, antes do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, 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, a não-retenção ou recolhimento do imposto, ou recolhimento do imposto após o prazo sem o acréscimo devido, **fica a fonte pagadora, conforme o caso, sujeita ao pagamento do imposto, dos juros de mora e da multa de ofício estabelecida nos incisos I e II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 957 do RIR/1999), conforme previsto no art. 9º da Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002**, verbis:

(...)

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 n.º 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)

O Parecer Normativo é claro ao dispor que no caso da falta de retenção do imposto, quando detectada pelo Fisco após a data do encerramento do período de apuração em que o rendimento deveria ter sido tributado, podem ser exigidos da fonte pagadora (responsável) a multa de ofício e juros de mora isolados (previstos no art. 43 da Lei n.º 9.430/1996) e, do

beneficiário do pagamento (contribuinte), o imposto e os respectivos multa de ofício e juros de mora.

Assim, a multa de ofício proporcional (prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/1996) e os juros de mora incidentes sobre o imposto podem vir a ser cobrados do Contribuinte, caso este não ofereça os rendimentos à tributação de forma tempestiva. Ainda, da fonte pagadora, pode vir a ser cobrada a multa pelo descumprimento da obrigação acessória de reter e recolher o imposto de renda, além dos juros de mora isolados. O Parecer Normativo menciona a multa aplicada à fonte pagadora como "multa de ofício", mas na realidade quer se referir à multa isolada estabelecida no art. 9.º da Lei n.º 10.426/2002, tanto que, em seu item 15, esclarece: "*multa de ofício estabelecida nos incisos I e II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 957 do RIR/1999), conforme previsto no art. 9.º da Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002*".

A Recorrente entende que o lançamento da multa isolada seria indevido haja vista a alteração legislativa promovida pela edição da Lei n.º 11.488/07, oriunda do projeto de conversão da MP n.º 351/07, que através do seu art. 14, teria extinguido a multa isolada de 75% por recolhimento de tributos em atraso sem o acréscimo da multa de mora, passando a existir apenas a possibilidade da exigência da multa juntamente com o principal.

Assim, a multa isolada teria deixado de ter fundamento legal em casos como o presente, uma vez que, segundo a Recorrente, as únicas hipóteses que poderiam autorizar o lançamento da pretendida multa seriam os casos previstos no inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, os quais não guardariam relação alguma com o caso em tela. Ademais, ainda segundo a Recorrente, a nova redação do art. 9.º da Lei n.º 10.426/2002, também alterada pela Lei n.º

Em relação à alegação de que a multa aplicada isoladamente teria deixado de ter fundamento legal a partir da edição da MP n.º 351/07, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/07, me socorro do mesmo acórdão CSRF n.º 9202-003.582, da lavra da Conselheira Maria Helena Cotta Cardoso, cujo excerto reproduzo abaixo e adoto como minhas razões de decidir:

"Com a edição da Medida Provisória n.º 351, de 22/01/2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 15/06/2007, foi alterado o art. 44, da Lei n.º 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. 8.º da Lei n.º 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; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)"

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

Observe-se que **a extinção da multa isolada acima destacada, levada a cabo pela nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não tem qualquer reflexo nas multas do art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002**, eis que, conforme já patenteadado no presente voto, os dois dispositivos legais tratam de penalidades distintas, o primeiro disciplinando as exigências em face do sujeito passivo contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o beneficiário dos rendimentos, e o segundo regulamentando a incidência pelo descumprimento de obrigação de retenção e recolhimento do tributo pela fonte pagadora, na qualidade de responsável. Como ficou assentado, **a conexão entre os dois dispositivos diz respeito unicamente aos percentuais de 75% e 150%.**

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

(...)

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." (grifei)

Diante das bem traçadas linhas pela Conselheira Maria Helena C. Cardoso, conclui-se facilmente ser indevida a alegação da Recorrente a respeito da revogação da multa isolada, delineada no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, pela norma que lhe sobreveio, no caso, a MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.

A mudança trazida no bojo da Lei nº 11.488/2007 revelou-se em um mero ajuste no dispositivo, para adequá-lo à nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, de onde aproveita, fundamentalmente, os percentuais aplicáveis à multa por falta de retenção/recolhimento de IRRF, os quais sequer sofreram alteração.

Assim, por decorrência lógica, também revela-se impertinente a possibilidade de aplicação, arguida pela Recorrente, do princípio da retroatividade benigna, conforme o disposto no art. 106, inc. II, alínea "b", do Código Tributário Nacional. A norma que trata da multa pela falta de retenção/recolhimento de IRRF pela fonte pagadora, no caso, o art. 9º da Lei nº 10.426/2002, está em plena vigência, não foi extinta pelas alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, razão pela qual não há que se falar em retroatividade benigna.

Na mesma linha de raciocínio acima expendida até o momento, elenco abaixo os seguintes acórdãos proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho:

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.

(Ac. n.º 9101-002.956 – 1ª Turma, de 03/07/2017, Relator Cons. Rafael Vidal de Araújo)

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 n.º 10.426, de 2002, mantida pela Lei n.º 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.

JUROS DE MORA. COBRANÇA. CABIMENTO.

O débito para com a União (aqui abrangida a multa isolada decorrente de não retenção de IRRF) é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. Os juros moratórios incidentes sobre os créditos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal, não integralmente adimplidos na data do seu vencimento, são calculados, no período, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic para títulos federais.

(Ac. n.º 9202-005.326 – 2ª Turma, de 30/03/2017, Relator Cons. Heitor de Souza Lima Júnior)

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 n.º 10.426, de 2002, mantida pela Lei n.º 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.

(Ac. n.º 9202-005.625 – 2ª Turma, de 25/07/2017, Relator Cons. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira)

Finalmente, em relação aos juros cobrados isoladamente, também sem razão a Recorrente. Segundo o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fundamento legal do Auto de Infração, os juros são devidos sobre todos os débitos para com a União:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ora, se se manteve a exigência a multa isolada, não há como desonerar o contribuinte da exigência dos juros isolados incidentes sobre a penalidade, pois esta claramente corresponde a um débito para com a União constituído por meio de lançamento de ofício. Ainda que a responsabilidade pelo tributo não mais pertença à fonte pagadora, pessoa jurídica, em razão do período em que ocorreu o lançamento, a responsabilidade pela penalidade permanece, e sobre ela a incidência de juros, conforme a previsão legal acima citada, bem assim os arts. 722, parágrafo único e 725 do RIR/99, além do Parecer COSIT nº 01/2002 (já visto anteriormente neste voto), que também fundamentaram a exigência.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves