



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.736536/2012-82
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.705 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2022
Recorrente STEMAC SA GRUPOS GERADORES EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007, 31/05/2007, 30/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007, 30/11/2007, 31/12/2007

IRRF. MULTA ISOLADA. FONTE PAGADORA. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA. AUSÊNCIA DE REVOGAÇÃO.

A nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1.966, dada pela Medida Provisória 351 de 2.007, convertida na Lei 11.488 de 2007, não revogou a aplicação da multa de ofício isolada na hipótese de falta de retenção de IRRF pela fonte pagadora. Assim, permanece sujeita à multa isolada prevista no artigo 9º da Lei n. 10.426/2002 a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de São Paulo/SP, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Em decorrência de ação fiscal direta, a contribuinte acima identificada foi autuada em 20/12/2012 (fl. 780), e intimada a recolher o crédito tributário constituído relativo a multa por falta de recolhimento dos juros de mora, bem como falta de retenção na fonte do imposto de renda, referentes a fatos geradores ocorridos em 2007.

2. Conforme descrito no Auto de Infração (fls. 776 a 780) e no Relatório de Atividade Fiscal (fls. 766 a 775), a contribuinte cometeu a infração de falta de retenção do imposto de renda (IRRF) e juros de mora.

3. Tendo em vista o apurado, foi lavrado, conforme preceitua o artigo 9º do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, o seguinte Auto de Infração:

3.1. IRRF (fls. 776 a 780):

3.1.1. Multa ou Juros Isolados/Falta de Recolhimento dos Juros de Mora - com base nos artigos 843 e 953, do Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999).

3.1.2. Multa ou Juros Isolados – Multa por Falta de Retenção na Fonte do Imposto de Renda - com base no artigo 9º da Lei n.º 10.426, de 24/04/2002, com a redação dada pelo art. 16 da Medida Provisória n.º 351/2007 e pelo art. 16 da Lei n.º 11.488/2007.

3.1.3. O crédito tributário totalizou o montante de R\$ 1.379.522,95.

4. Irresignada com os lançamentos, em 18 de janeiro de 2013 a empresa apresentou a impugnação às fls. 782 a 798, instruída com os documentos às fls. 799 a 822, na qual alega o seguinte (títulos de acordo com o apresentado pela requerente):

Da Revogação da Multa Isolada Aplicada à Impugnante.

4.1. Legislação superveniente deixou de definir como hipótese de aplicação da multa isolada a falta de retenção e/ou recolhimento do imposto pela fonte pagadora. Inicialmente foi a Medida Provisória n.º 303, de 29/06/2006, que perdeu eficácia, e, pouco tempo-depois, foi a Medida Provisória n.º 351, de 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488, de 15/06/2007, e que reproduz o mesmo dispositivo da Medida Provisória n.º 303. Essas normas alteraram o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, sendo a nova redação introduzida pelo art. 18 da referida Medida Provisória e da Lei n.º 11.488, de 2007. (reproduz o dispositivo legal às fls. 786 e 787).

4.2. Registre-se que a multa isolada pela falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento fora do prazo, sem a multa de mora, de rendimentos retidos na fonte, foi introduzida pela Medida Provisória n.º 16, de 27/12/2001, posteriormente convertida na Lei n.º 10.426/2002. (transcreve o art. 9º da mencionada Lei às fls. 787 e 788).

4.3. Ocorre que esse dispositivo (art. 9º da Lei n.º 10.426/2002) também foi alterado pela Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que passou a ter a nova redação. (transcreve o art. 9º da mencionada Lei às fls. 787 e 788).

4.4. Como se observa na sua nova redação, o art. 9º da Lei n.º 10.426/2002 prevê apenas a aplicação da multa a que se refere o inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, aplicada juntamente com o imposto.

4.5. De fato, conjugando-se os dois dispositivos legais, **conclui-se não mais existir autorização para a aplicação da multa isolada de 75%, sendo ela (multa isolada) somente possível no percentual de 50% e apenas para os casos expressamente previstos no inciso II, do artigo 44, onde não se encontra a hipótese de falta de retenção do imposto.**

4.6. Com a nova redação dada ao art. 9º da Lei n.º 10.426/2002, e ao art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 pela Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/2007, não está mais prevista a hipótese de incidência da multa isolada no

percentual de 50% para o caso de falta de retenção e/ou recolhimento do imposto pela fonte pagadora.

4.7. Não é sem razão que o novo texto excluiu a hipótese de incidência da multa no caso de recolhimento do imposto com atraso sem a multa de mora.

4.8. Não resta dúvida, portanto, de que **não há possibilidade de incidência da multa de que trata o inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, no caso de falta de retenção ou recolhimento do IRRF, ou de pagamento com atraso sem a multa de mora.**

Da Impossibilidade de Aplicação à Impugnante da Multa Isolada de 75% - Art. 44, Inciso I, da Lei n.º 9.430/1996.

4.9. Tampouco se pode cogitar da aplicação da multa do inciso I, do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, isoladamente. É que com base no Parecer Normativo COSIT n.º 1, de 24/09/2002, após o prazo de entrega da declaração rendimentos pelo beneficiário, não mais é exigível da fonte pagadora o imposto incidente sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, que deixou de ser retido. Logo, se não é mais exigível da fonte pagadora o imposto que por ela deixou de ser retido, também não é possível a aplicação da multa de ofício isoladamente.

4.10. Primeiro, porque, claramente, o inciso I, do art. 44, da Lei n.º 9.430/1996 trata de multa exigida juntamente com o imposto, portanto, no caso de falta de retenção e recolhimento do imposto, mas apenas enquanto o imposto puder ser exigido da fonte pagadora, isto é, antes de finalizado o prazo de entrega da declaração rendimentos pelo beneficiário, nos termos do Parecer Normativo COSIT n.º 1, de 24/09/2002. (transcreve o referido Parecer à fl. 789)

4.11. Não é o que se verifica no caso da Impugnante (fonte pagadora), em que os pagamentos feitos aos beneficiários ocorreram no ano-calendário 2007, de modo que o imposto não retido somente poderia lhe ter sido exigido juntamente com a multa estabelecida pelo inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 até 30 de abril de 2008, quando se encerrou o prazo final para a entrega da declaração pelos acionistas, beneficiários dos rendimentos pagos, nos termos do art. 5º da Instrução Normativa RFB n.º 820, de 11 de fevereiro de 2008.

4.12. Como tal exigência não foi feita tempestivamente, razão não assiste ao Fisco para, agora, exigir da Impugnante - fonte pagadora - o pagamento de multa isolada pela não retenção do imposto de renda que deveria ter sido retido na fonte na ocasião dos pagamentos feitos em 2007, em razão da demonstrada falta de previsão legal.

4.13. Este foi o entendimento manifestado pelo Relator do Acórdão n.º 2202-001.950, Conselheiro Odmir Fernandes, no que foi seguido pelos Conselheiros Rafael Pandolfo e Pedro Anan Júnior, que, embora sendo voto vencido no julgamento, sustentou com admirável senso de justiça que "exigir multa de ofício de 75%, idêntica à feita a pena aplicada ao sonegador, para sancionar a simples falta de retenção e antecipação do imposto, sem a exigência do tributo pela fonte pagadora, soa estranho e causa aversão aos sentidos a este interprete e aplicador da lei".

4.14. **Em suma, não é possível exigir-se a multa de ofício de 75%, quando há falta de pagamento do tributo com sonegação, e penalizar com a mesma tipificação a omissão da retenção do tributo, onde não há nem pode haver a exigência do tributo, como é o caso da ora Impugnante, razão pela qual a autuação deve ser cancelada.**

Da Necessidade de se Interpretar da Maneira Mais Favorável ao Acusado a Lei Tributária que Define Infrações ou lhe Comina Penalidades, em Caso de Dúvida Quanto à Capitulação Legal do Fato.

4.15. De se reiterar que os pagamentos feitos pela Impugnante (fonte pagadora) aos seus acionistas sem a retenção do IRRF ocorreram no ano-calendário 2007, mais precisamente em 31/12/2007, quando já não mais vigorava a norma que previa a aplicação da multa isolada para a falta de retenção e/ou recolhimento do imposto de renda.

4.16. Com efeito, a multa isolada prevista para a hipótese de falta de retenção e/ou recolhimento do imposto pela fonte pagadora foi revogada no início de 2007, consoante se pode verificar pela redação dada ao art. 9º da Lei n.º 10.426/2002 e ao art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 pela Medida Provisória n.º 351, de 22/1/2007, que, posteriormente, foi convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007.

4.17. Outro aspecto digno de invocação é a falta de clareza da lei. Toda tipificação penal, como de resto da legislação, mas nesta principalmente, exige clareza e objetividade, para evitar exatamente dúvida na aplicação da lei, além da necessária razoabilidade e proporcionalidade para permitir a tipificação da conduta. Sem clareza e objetividade, a norma tributária penal com dúvidas na aplicação deve ser interpretada de forma mais favorável ao acusado, a teor do art. 112 do CTN. (transcreve o dispositivo legal à fl. 790).

4.18. Assim, **ainda que se admitisse a possibilidade de interpretar as normas pertinentes no sentido da possibilidade de incidência de multa isolada para o caso concreto em exame, essa interpretação não estaria autorizada pelo princípio da tipicidade cerrada que informa a legislação, que trata de penalidades, com reforço no artigo 112 do CTN, que recomenda a interpretação mais favorável ao acusado.**

Da Aplicação da Retroatividade Benéfica ou Benigna da Lei que Deixa de Definir Ato ou Fato como Infração.

4.19. Noutro giro, **ainda que se considere que a Medida Provisória n.º 351/2007, e a posterior Lei n.º 11.488/2007, só pudessem ter efeitos prospectivos para o ano-calendário seguinte, caberia invocar o art. 106, II, "a", do CTN, que dá azo à retro-operância da lei mais branda, intitulada "lex mitior", na esteira da retroatividade benéfica ou benigna em Direito Tributário, aplicável justamente para as infrações. (transcreve o dispositivo do CTN à fl. 791).**

4.20. É de se afastar, também por esta razão, o lançamento, perpetrado contra a recorrente.

Da Jurisprudência Administrativa Relacionada à Matéria.

4.21. Na esteira do entendimento acima esposado, cabe citar alguns precedentes firmados no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, reconhecendo que, com a nova redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, a multa isolada deixou de ter fundamento legal, uma vez que as únicas hipóteses que autorizariam o lançamento da multa isolada estão previstas no inciso II, do artigo 44, da Lei n.º 9.430/96, a que o artigo 9º, da Lei n.º 10.426 não se reporta. (transcreve ementas dos Acórdãos n.ºs 104-22.210, de 25.01.2007, 104-22.867, de 05.12.2007, às fls. 791 e 792).

4.22. Também é digno de citação o Acórdão n.º 9202-001.886 da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. (transcreve ementa do Acórdão à fl. 792).

4.23. Cumpre mencionar, no entanto, que a jurisprudência administrativa não se encontra consolidada nesse sentido, havendo decisões em sentido contrário ao ora exposto. (transcreve ementa do Acórdão n.º 2202-001.950 às fls. 792 e 793).

4.24. Em suma, sob qualquer prisma que se analise a questão, verifica-se não haver base legal para a incidência de multa isolada pela falta de retenção do imposto de renda retido na fonte exigível sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual.

Da Falta de Base Legal para a Cobrança de Juros de Mora Isolados.

4.25. **Na medida em que não há razão para a aplicação de multa isolada, de acordo com as razões expostas acima, também falece fundamento para a cobrança de juros isolados.**

4.26. Com efeito, ao tratar da responsabilidade pelo IRRF na hipótese de antecipação do imposto apurado pelo contribuinte, o Parecer Normativo COSIT n.º 1, de 24/09/2002, estabelece que "quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e

recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual (...)"

4.27. É exatamente o caso vertido nestes autos, em que a Impugnante foi autuada porque distribuiu dividendos aos seus acionistas em 31/12/2007, sem efetuar a retenção do imposto de renda na fonte, quando deveria fazê-lo, haja vista que, no entender da fiscalização, a distribuição se deu em valor excedente aos lucros acumulados no ano-calendário 2007 ou às reservas de lucros de períodos-base anteriores.

4.28. De fato, **a incidência do IRRF por ocasião dos pagamentos efetuados pela Impugnante no ano-calendário 2007 aos seus acionistas (pessoas físicas) teria a natureza de mera antecipação do imposto, já que este deveria ser apurado pelos contribuintes (acionistas beneficiários dos rendimentos pagos) através da declaração de ajuste anual entregue até 30 de abril de 2008, nos termos do art. 5º da Instrução Normativa RFB n.º 820/2008.**

4.29. **Como o Fisco não exigiu da Impugnante, até o dia 30 de abril de 2008, o valor do IRRF que deixou de ser retido por ela, não pode mais fazê-lo, consoante o referido Parecer Normativo COSIT n.º1/2002.** Logo, tendo cessado a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto, e sendo indevida a cobrança da multa isolada, não há razão para a exigência de juros isolados sobre uma obrigação inexistente.

4.30. A Conselheira Dra. Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, em voto parcialmente reproduzido pelo Conselheiro Odmir Fernandes no Acórdão n.º 2202-001.950, também entende que os juros exigidos isoladamente, em razão da falta de retenção do IRRF, não possuem exigibilidade por falta de previsão legal. (transcreve trecho do mencionado Acórdão à fl. 794).

4.31. Neste sentido, transcreve-se aumenta do Acórdão n.º 1101-00199. (transcreve ementa do mencionado Acórdão à fl. 794).

4.32. Os próprios dispositivos legais invocados como fundamento da aplicação dos juros isolados à Impugnante corroboram esse entendimento. Com razão, o art. 843 do RIR/99 estabelece a possibilidade de formalização de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

4.33. Contudo, tal dispositivo deve ser conjugado com o art. 953, também do RIR/99, para deles se extrair o entendimento de que a cobrança isolada de juros isolados não pode prescindir da existência de um fato gerador a ele subsistente. (transcreve o citado artigo à fl. 795).

4.34. Não se pode confundir a possibilidade de formalização de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente, consoante autoriza o art. 843 do RIR/99, com a possibilidade de formalização de crédito tributário sem prévia 'obrigação tributária', o que é inadmissível.

4.35. Nesse sentido, **o art. 139 do CTN é claro ao estatuir que "o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta". A obrigação principal, por seu turno, pode advir tanto da ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, §1º, CTN), como da inobservância de uma dada obrigação acessória, cuja penalidade pecuniária, decorrente converte-se em obrigação principal (art. 113, §1º, CTN).**

4.36. Logo, forçoso é concluir que sem a previsão de uma penalidade para a falta de retenção na fonte, não subsiste razão para a formalização de crédito tributário consistente apenas de juros de mora isolados.

4.37. Nesse contexto, os juros de mora seriam a contraprestação, por parte do contribuinte, pelo tempo em que reteve consigo valores que não lhe pertenciam, pois uma vez vencida a obrigação tributária, e não paga no prazo legal, tem-se que o sujeito passivo da obrigação possui algo sobre o que não mais possui direito, que é o valor equivalente ao tributo.

4.38. No caso concreto, como o imposto não pode mais ser exigido da fonte pagadora, eis que finalizado o prazo de entrega da declaração rendimentos pelo beneficiário dos rendimentos, nos termos do Parecer Normativo COSIT n.º 1/2002, e considerando não haver mais previsão de multa isolada para a falta de retenção na fonte, não subsiste razão para exigência de juros de mora isolados.

4.39. Vale citar, ainda, que o imposto de renda, a multa e os juros moratórios, se for o caso, poderão ser exigidos dos seus efetivos contribuintes, no caso concreto os acionistas (pessoas físicas) beneficiários dos pagamentos dos dividendos realizados pela Impugnante, dividendos esses que, na visão da fiscalização, teriam sido distribuídos em valor excedente aos lucros acumulados ou reservas de lucros de períodos-base anteriores.

4.40. Caso se admita a cobrança de juros de mora isolados da Impugnante, fonte pagadora, e juros de mora também dos beneficiários dos dividendos não tributados (acionistas), ocorrerá um enriquecimento sem causa por parte do Estado, que estará exigindo juros de mora em duplicidade sobre o mesmo 'fato gerador'.

Da Necessária Redução da Multa Isolada e dos Juros de Mora Isolados.

4.41. Ainda que se admitisse, para fins de argumentação, a pertinência da cobrança da multa isolada e dos juros de mora isolados da Impugnante (fonte pagadora), tal cobrança deveria ser limitada no tempo, calculando-se a multa e os juros isolados 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 pessoas físicas, ou seja, até 30 de abril de 2008, quando se encerrou o prazo final para a entrega da declaração pelos acionistas, beneficiários dos rendimentos pagos, nos termos do art. 5º da Instrução Normativa RFB n.º 820, de 11 de fevereiro de 2008. (transcreve ementa do Acórdão n.º 104-20926, do CARF, à fl. 797).

4.42. Portanto, eventual aplicação de multa e juros de mora isolados à Impugnante, deve ter como parâmetros temporais a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido e a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, ou seja, até 30 de abril de 2008, quando se encerrou o prazo final para a entrega da declaração pelos acionistas, pessoas físicas, beneficiários dos rendimentos pagos pela Impugnante sem a retenção.

4.43. Por derradeiro, a Impugnante informa que a matéria impugnada não foi submetida à apreciação judicial.

O julgamento da impugnação resultou no Acórdão n. 16-68.007 da 2ª Turma da DRJ de São Paulo/SP, cuja ementa segue colacionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007, 31/05/2007, 30/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007, 30/11/2007, 31/12/2007

DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO ACIMA DO LIMITE. NATUREZA REMUNERATÓRIA. MULTA ISOLADA.

No caso de distribuição de lucro acima do limite fixado, sem comprovação de que o lucro distribuído corresponde ao lucro efetivo da empresa, os valores excedentes configuram verbas de natureza remuneratória, sobre as quais incide o imposto de renda que deve ser retido pela fonte pagadora.

IRRF - MULTA ISOLADA POR FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO.

A falta de retenção e recolhimento sujeita a fonte pagadora à multa de ofício prevista no art. art. 9º da Lei n.º 10.426, de 2002.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho reprisando os argumentos centrais expostos em sua impugnação, mediante os seguintes tópicos: i) revogação da multa aplicada isoladamente por falta de retenção; e ii) ausência de embasamento legal para a cobrança

dos juros de mora isolados. Ademais, a Recorrente adiciona argumento preliminar no sentido de que teria ocorrido inovação dos fundamentos da autuação pelo decisão recorrida, a qual, portanto, padeceria de nulidade a ser reconhecida com base no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

Conforme atesta o despacho de fls. 917, o contribuinte em epígrafe apresentou Recurso Voluntário em 03/06/2015, após ciência da Intimação do Resultado do Julgamento da Impugnação em 06/05/2015. Portanto, trata-se de recurso voluntário tempestivo, conforme dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235/72, bem como preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que deve ser conhecido.

De pronto cumpre realçar que a Recorrente não guerreira os fatos apurado pela fiscalização. Ou seja, é incontroverso nos autos que a sistemática de reconhecimento de receitas referente a venda para entrega futura, apesar não ter causado efeito na apuração do Lucro Real, interferiu no lucro contábil, sendo que antes da distribuição de dividendos para os acionistas, a empresa na realidade apresentava um prejuízo acumulado de R\$ 7.849.925,26. Em consequência da inexistência de Lucros Acumulados ou Reserva de Lucros em 31/12/2007, os valores dos dividendos pagos aos acionistas João Luiz Buneder e Jorge Luiz Buneder deveriam ter sido tributados. Nesse sentido, inclusive, a Recorrente noticia que essas pessoas físicas promoveram o pagamento das quantias que lhe foram cobradas por meio de parcelamento tributário.

Dito isso, passa-se então à análise dos argumentos da defesa.

1. Da impossibilidade de inovação nos fundamentos da autuação pela autoridade julgadora

Afirma a Recorrente que o acórdão *a quo* deveria ser anulado, pois teria alterado o critério jurídico adotado no auto de infração que originou o processo administrativo fiscal. No seu entender, o lançamento tributário deu-se pela imputação de multa isolada e juros com base no artigo 9º da Lei n. 10.426/2002 e artigo 44, **inciso II** da Lei n. 9.430/96 (cf. se depreende do relatório fiscal, em fls 773), em virtude da falta de renda na fonte sobre os lucros distribuídos.

Nesse sentido, discorre que com a mudança legislativa promovida pela Lei n. 11.488/2007 no conteúdo do artigo 9º da Lei n. 10.426/2002, foi excluída a previsão de aplicação da multa posta no inciso II do artigo 44 da Lei n. 9.430/96 para as infrações ali atribuídas à fonte pagadora.

Percebe-se que, na realidade, tal alegação preliminar de nulidade se confunde com o mérito do caso, uma vez que tem como pressuposto o argumento sobre a mutação legislativa que sofreu o artigo 9º da Lei n. 10.426/2002, a qual, no entender da Recorrente, teria implicado uma revogação da multa que lhe é cobrada.

Todavia, o que houve foi um mero ajuste no dispositivo, para adequá-lo à nova redação dada ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, de onde retira os percentuais aplicáveis à multa por falta de retenção/recolhimento de IRRF, como se verá detalhadamente a seguir.

Desse modo, não merece ser acolhida a preliminar de nulidade por alteração de critério jurídico¹ adotada pela defesa.

2. Mérito

2.1. Da revogação da multa isolada por falta de retenção

Como anteriormente mencionado, a Recorrente defende que com a nova redação conferida ao art. 9º da Lei nº 10.426/2002, haveria previsão apenas para a aplicação da multa a que se refere o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, aplicada conjuntamente com o imposto. No seu entender, conjugando-se os dois dispositivos legais, não mais existiria autorização para a aplicação da multa isolada de 75%, sendo ela (multa isolada) somente possível no percentual de 50% e apenas para os casos expressamente previstos no inciso II, do artigo 44, no qual não se encontra a hipótese de falta de retenção do imposto.

Não é esse, contudo, o melhor entendimento a respeito do tema.

A multa isolada que está sendo cobrada mediante o presente processo administrativo é aquela prevista no artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, cuja redação original dispunha *in verbis*:

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.

Por sua vez, o artigo 44, incisos I e II, da Lei nº 9.430/96, referido do dispositivo em questão, também em sua redação original, assim prescrevia:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:(g.n.)

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. (...)

Nesse contexto, portanto, vigia a imposição da multa à fonte pagadora no montante de 75% (ou de 150%, em caso de evidente intuito de fraude) calculada sobre o valor do IR que deveria ter sido retido.

Ocorre que a Lei n. 11.488/2007 alterou o referido artigo 44 da Lei nº 9.430/96 e, em razão disso, alterou também o artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, os quais passaram a ter a seguinte redação, respectivamente:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (g.n.)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

¹ O tema foi minusciosamente tratado em: LAURENTIIS, Thais De. Mudança de critério jurídico pela Admsitração Tributária: regime de controle e garantia do contribuinte. São Paulo: IBDT, 2022.

(...)

§ 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. (Redação dada pela 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n.)

Por isso é que, como bem concluiu a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em 1º de dezembro de 2020 no Acórdão n. 9101 - 005.276, a legislação manteve a previsão de imposição da multa de 75% (ou de 150%, em caso de evidente intuito de fraude) calculada sobre o valor do IR que deveria ter sido retido pela fonte pagadora dos rendimentos.

Igualmente nesse sentido foi proferido o Acórdão nº 1803-01.220, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005 (...)

MULTA ISOLADA. FONTE PAGADORA. Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento. A nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1.966, dada pela Medida Provisória 351 de 2.007, convertida na Lei 11.4488 de 2.007, não revogou a aplicação da multa de ofício isolada na hipótese de falta de retenção de IRRF pela fonte pagadora.

No Acórdão nº 9101-002.956, de 3 de julho de 2017, restou demonstrado que a evolução legislativa levou à extinção, isto sim, da multa isolada pelo pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo sem o acréscimo de multa de mora:

Por fim, a recorrida também defende que a multa aplicada isoladamente à fonte pagadora pela falta de retenção/recolhimento do IRRF teria deixado de existir, ou sido revogada, pela MP nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007. Para refutar tal alegação, peço vênica para novamente recorrer à acurada análise desenvolvida pela i. Conselheira Maria Helena Cotta Cardoso no voto vencedor do Acórdão nº 9212-003.358:

(...)

“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 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.” (grifou-se)

Pelos motivos expostos, reputo como claramente improcedente a alegação da recorrida de que a multa isolada do art. 9º da Lei nº 10.426/2002 teria sido tacitamente revogada pela MP nº 351/2007 e pelo produto de sua conversão, a Lei nº 11.488/2007. O que houve foi um mero ajuste no dispositivo, para adequá-lo à nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996, de onde retira os percentuais aplicáveis à multa por falta de retenção/recolhimento de IRRF (que, aliás, permaneceram os mesmos).

Ocorre que, no caso ora sob julgamento, não está sendo cobrada a multa isolada pelo pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo sem o acréscimo de multa de mora, mas sim a multa por falta de retenção do IRRF, a qual permanece vigente em nosso ordenamento jurídico nos mesmos patamares que foram estabelecidos no auto de infração, conforme visto acima. Daí é que inexistente lugar para se falar em aplicação retroativa de tratamento mais benigno (artigo 106 do Código Tributário Nacional).

A jurisprudência administrativa destacada pela Recorrente em seu apelo ao CARF ou não se enquadra nas situações fáticas ora examinadas, ou encontra-se superada, dentre outros, pelos precedentes acima citados.

Dessarte, não há razão para se reverter a decisão a quo nesse ponto.

2.2. Da ausência de embasamento legal para cobrança de juros de mora isolados

Em sua indignação a Recorrente reprisa que seria indevida a multa que lhe é cobrada, de modo que também os juros seriam inadmissíveis. Diz ainda que inexistiria base legal para a cobrança dos juros *in casu* e que não se pode cobrar juros onde inexistente tributo sendo cobrado (pois já arrecadado dos acionistas).

Todavia, como amplamente tratado acima, deve ser mantida a multa isolada por falta de pagamento do IRRF.

E no que tange à base legal para a cobrança de juros, tampouco tem razão a Recorrente.

O Código Tributário Nacional (CTN) separa a natureza jurídica dos tributos (invariavelmente decorrente de condutas lícitas, segundo o artigo 3^a) e das multas (penalidades pela prática de ilícitos, ou seja, sanções aplicadas quando da ocorrência de infrações ao sistema tributário). Mas no mesmo Codex temos o artigo 113² combinado com o artigo 139,³ os quais, quando lidos conjuntamente, levam à conclusão de que o *crédito tributário* abarca toda a obrigação principal, composta tanto pelos tributos *como pelas penalidades pecuniárias devidas pelo contribuinte aos Cofres Públicos*.

O CTN ainda estabelece em seu artigo 161 que o “*crédito* não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”

Nesse sentido é que artigo 43, da Lei n. 9.430/1996 (espelhado nos artigos 843 e 953 do Decreto 3.000/99 (vigente à época dos fatos), ao dispor sobre o auto de infração sem tributo, é coerente com a legislação complementar ao estabelecer que

Art. 43. “Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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

Efetivamente, a legislação permite tanto a cobrança dos juros isoladamente, quanto a correção do crédito constituído pelos juros de mora.

Deve ser mantida, assim, a decisão recorrida também sobre esse ponto.

² Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

³ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz