ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13401.000178/2007-64

CÓPIA

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

Processo nº	13401.000178/2007-64
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-003.581 – 2ª Turma**
Sessão de	03 de março de 2015
Matéria	IRRF - Multa por Falta de Retenção e Recolhimento
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	TERMOPERNAMBUCO S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2004, 2005

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

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

O oferecimento dos rendimentos à tributação pelo beneficiário, combinado com o recolhimento de multa de mora pela fonte pagadora, não caracteriza denúncia espontânea, relativamente à obrigação desta última, de reter e recolher o IRRF.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda. Vencidos os Conselheiros, Gustavo Lian Haddad (Relator), Manoel Coelho Arruda Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Maria Teresa Martinez Lopez, que votaram por negar provimento ao Recurso. Designada a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo para redigir o voto vencedor. Declarou-se impedido o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

CÓPIA

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Relator

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Redatora - Designada

EDITADO EM:08/03//2015

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Tereza Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (suplente convocada).

Relatório

Em face de Termopernambuco S.A. foi lavrado o auto de infração de fls. 04/05 para a exigência de multa isolada em razão da falta de retenção e recolhimento de imposto de renda retido na fonte ("**IRRF**") sobre valores de juros sobre o capital próprio distribuídos a pessoa jurídica em 2004 e 2005.

Em sessão de 27/10/2011, a Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, ao apreciar o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, exarou o acórdão 2101-01.349, que se encontra às fls. 436/443 e cuja ementa é a seguinte:

> *"Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF*
>
> *Ano-calendário: 2004, 2005*
>
> *Ementa: FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRRF - MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE - LEI N° 11.488, DE 2007 RETROATIVIDADE BENIGNA - Aplica-se ao ato ou fato pretérito, não definitivamente julgado, a legislação que deixe de defini-lo como infração ou que lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Recurso provido."*

A anotação do resultado do julgamento indica que a Turma, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário para reconhecer que a legislação deixou de prever penalidade para a falta de retenção e recolhimento do IRRF quando este não puder mais ser

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

exigido da fonte pagadora e que tal despenalização deveria ser aplicada de forma retroativa ao caso dos autos, ainda não julgado definitivamente.

Intimado do acórdão, o Procurador da Fazenda Nacional interpôs o recurso especial de fls. 445/452, requerendo a reforma do acórdão recorrido e o consequente restabelecimento da multa com base na divergência com o acórdão paradigma 2102-00.465.

Ao recurso especial foi dado seguimento, conforme Despacho s/n de 19/07/2013 (fls. 501/502) do Presidente da Câmara *a quo*.

Regularmente intimada da admissão do recurso especial interposto pelo procurador em 10/10/2013 (fls. 509/510), a interessada apresentou contrarrazões (fls. 514/532), alegando em preliminar a inadmissibilidade do recurso especial e no mérito a sua improcedência.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

O recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade para seu conhecimento.

Sustenta a Fazenda Nacional divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma 2102-00.465, proferido pela 2ª Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Sessão deste CARF em processo que, tal como o presente, cuidava de auto de infração lavrado para a cobrança de multa isolada pela falta de retenção e recolhimento de IRRF que não podia mais ser exigido da fonte pagadora.

No julgamento do acórdão paradigma, a 2ª Turma da Primeira Câmara concluiu que havia previsão legal para a aplicação da multa isolada sobre a qual se controverte nestes autos. Veja-se, neste sentido, a respectiva ementa:

> *"IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF*
>
> *Ano-calendário: 2003*
>
> *IRRF - FALTA DE RETENÇÃO - MULTA EXIGIDA DA FONTE PAGADORA*
>
> *Havendo previsão legal expressa para sua exigência, nos termos do art. 9° da Lei n" 10.426/2002, deve ser mantido o lançamento que exige da fonte pagadora a multa incidente sobre a falta de retenção e recolhimento do IRRF.*
>
> *MULTA DE OFICIO QUALIFICADA. EMPRESA DE MARKETING DE INCENTIVO. MANOBRA PARA OCULTAR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. SONEGAÇÃO. HIGIDEZ DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA LANÇADA.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Os pagamentos feitos por intermédio do cartão de incentivo, com a utilização de empresa de marketing como intermediária, são, na verdade, uma grosseira manobra diversionista com o fito de ocultar do fisco a tributação que deveria incidir sobre tais pagamentos. Hígida a qualificação da multa de oficio, já que se demonstrou à sociedade a manobra perpetrada pelo fiscalizado para simular situações não existentes, ocultando da fiscalização o conhecimento da ocorrência do fato gerador, que é o conhecido legalmente como sonegação (art. 71 da Lei n°4.502/64).*

O voto da I. Conselheira Relatora do acórdão paradigma reconhece a aplicabilidade da multa isolada nos casos de falta de retenção e pagamento de imposto de renda na fonte quando o tributo não pode mais ser exigido da fonte pagadora, *verbis*:

> *"Trata-se de lançamento para exigência de multa e juros isolados em razão da falta de retenção e recolhimento do IRRF incidente sobre pagamentos efetuados a pessoas físicas. A multa isolada foi exigida no percentual de 150%, nos termos do art. 44, II da Lei n° 9.430/96. O lançamento está fundamentado no art. 9° da Lei n° 10.426/02.*
>
> *Sustenta a Recorrente que esta multa não lhe poderia mais ser exigida, uma vez que o referido art. 44 da Lei n° 9.430/96 fora alterado por meio da Lei nº 11.488/07 (MP 351/2007), tendo sido revogada a exigência isolada da multa. Esta nova norma deveria ser aplicada retroativamente ao caso vertente, nos termos do art. 106 do CTN. (...)*
>
> *Como se vê, a legislação suscitada pela Recorrente não só alterou o art. 44 da Lei n° 9.430/96, como também alterou a legislação que dá suporte a este lançamento, mantendo a exigência da multa referida no art. 44 nas hipóteses em que a fonte pagadora deixar de reter o tributo devido quando dos pagamentos por ela efetuados.*
>
> *Sendo assim, não há que se falar, aqui, na aplicação retroativa do art. 44 da Lei n° 9.430/96, pois existe uma norma especifica que prevê a aplicação da multa em comento. (...)"*

O I. Conselheira Relatora restou vencida apenas quanto à redução da multa aplicada no caso (de 150% para 75%), tal como se depreende do voto vencedor, *verbis*:

> *"Com a devida vênia a nobre relatora, a quem tenho elevado respeito por seus ponderados posicionamentos jurídicos em votos prolatados no âmbito desta Turma de julgamento,* ***ouso discordar da desqualificação da multa de oficio****, como proposto no voto vencido, (...)*" (grifei)

Se a divergência se instaurou quanto à qualificação da multa, pressuposto que deve ser admitido é que o colegiado concordou sobre ser aplicável a multa de ofício à fonte pagadora, nos casos em que não se lhe pode mais exigir o pagamento do principal de IRRF que não foi retido ou recolhido no prazo devido.

Uma vez que a hipótese analisada pelo acórdão paradigma (multa isolada sobre valores de IRRF não retidos ou recolhidos) é comparável com a dos autos e que as

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD,
Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

conclusões adotadas no acórdão paradigma são suficientes para, se aplicadas ao caso dos autos, determinar a reforma do acórdão recorrido, entendo comprovada a divergência.

No mérito, cuida-se de controvérsia acerca da revogação da possibilidade legal de aplicação da multa isolada em face da fonte pagadora para hipóteses de falta de retenção ou de falta de recolhimento do IRRF quando o valor principal tributo já não pode mais ser cobrado dela.

Preliminarmente, porém, alega o contribuinte que eventual responsabilidade que poderia ter em relação às supostas infrações foi elidida por denúncia espontânea.

Isto porque, consoante atestado pela fiscalização no Relatório de Fiscalização de fls. 25/26 dos autos, efetuou (em 08/11/2006) compensações correspondentes a 20% dos valores de IRRF do fato gerador novembro de 2004 (com vencimento em 08/12/2004) e efetuou (em 06/01/2006) pagamento de 0,66% do IRRF do fato gerador de dezembro de 2005 (com vencimento em 28/12/2015), sob código de receita 6380 - MULTA ISOLADA - IRRF (ART. 43 L.9430).

Os pagamentos e compensação efetuados pelo contribuinte estão ilustrados na tabela abaixo:

Data	JCP	IRRF	Vcto.	Multa lançada	Recolhimento	Data recolhimento
30/11/2004	32.500.000,00	4.875.000,00	08/12/2004	2.681.250,00	975.000,00	08/11/2006
20/12/2005	32.500.000,00	4.875.000,00	28/12/2005	3.623.535,00	32.715,00	06/01/2006

Nos termos do Parecer Normativo nº 01/2002, a responsabilidade da fonte pagadora pelo imposto retido na fonte como antecipação do devido pelo beneficiário do pagamento se extingue no prazo fixado para que o beneficiário pessoa física apresente sua declaração de ajuste anual ou no fim do período de apuração do beneficiário pessoa jurídica:

> *"IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.*
>
> *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, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual."*

Caso a falta de retenção ou recolhimento do IRRF seja verificada antes dos prazos acima (primeiro momento), devem ser exigidos da fonte pagadora principal, multa de ofício e juros de mora. Caso a falta seja verificada após tais datas (segundo momento), determinada o citado Parecer Normativo que sejam exigidos da fonte pagadora apenas juros de mora e multa de ofício, de forma isolada:

> *"IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. PENALIDADE.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *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."*

CÓPIA

Para analisar a ocorrência ou não de denúncia espontânea, no caso de IRRF, entendo que o art. 138 do CTN deve ser lido à luz das disposições do Parecer Normativo 01/2002.

Nos termos do art. 138 do CTN, a responsabilidade do sujeito passivo por infrações é excluída pela denúncia espontânea da falta cometida acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo e dos juros de mora.

No que tange ao IRRF, da perspectiva da fonte pagadora somente é o caso de pagar o tributo se ainda não vencidos os prazos do Parecer Normativo 01/2002, quais sejam, o prazo para entrega da declaração rendimentos se o beneficiário for pessoa física, ou o fim do período de apuração do imposto de renda se o beneficiário for pessoa jurídica.

É dizer, antes de referidos prazos, a denúncia espontânea do IRRF pela fonte pagadora se perfaz pelo pagamento do principal do tributo e dos respectivos juros de mora.

Depois de referidos prazos, a denúncia espontânea do IRRF pela fonte pagadora se perfaz mediante o simples pagamento dos juros de mora apurados no período entre o vencimento do IRRF e a data fixada para que o beneficiário pessoa física apresente sua declaração de ajuste anual ou a data do fim do período de apuração do imposto de renda pelo beneficiário pessoa jurídica.

Em se tratando de denúnica espontânea, em nenhuma hipótese deve ser exigida da fonte pagadora qualquer tipo de penalidade – seja a multa de mora ou a multa pelo lançamento de ofício.

Em qualquer dos casos, deve a fonte pagadora informar às autoridades fiscais sobre a infracão cometida antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

No caso dos autos, entendo que a denúncia espontânea restou configurada para todos os períodos discutidos.

Consoante a tabela acima ilustra, o contribuinte pagou, depois dos respectivos vencimentos dos fatos geradores de IRRF autuados determinado percentual do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

valor devido, a título de multa de mora. Depois de efetuar tais pagamentos, o contribuinte comunicou a falta às autoridades tributárias antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração (consoante reportado pela fiscalização no Relatório Fiscal, fls. 25, *in fine*).

Isto porque, nas datas em que efetuou os pagamentos e as comunicações, não estava mais sujeito ao pagamento do principal do imposto.

Diga-se, o contribuinte trouxe aos autos elementos que demonstram a contabilização de referidos pagamentos de juros sobre capital próprio pelo respectivo beneficiário. Com referida comunicação, poderia o Fisco ter verificado junto ao beneficiário o efetivo oferecimento à tributação de tais rendimentos.

Também não havia juros de mora a pagar, tendo em vista que o vencimento destes débitos de IRRF se deu no mesmo mês em que ocorreu o fim do prazo estabelecido pelo Parecer Normativo nº 01/2002.

Deste modo, a denúncia espontânea, para os fatos geradores de novembro de 2004 e dezembro de 2005 se perfez pela comunicação da infração às autoridades tributárias pelo contribuinte.

A tabela a seguir sumariza a conclusão acima:

Período de apuração	Multa lançada	Houve denúncia espontânea
30/11/2004	2.681.250,00	Sim
20/12/2005	3.623.535,00	Sim

Por outro lado, a base legal utilizada para a aplicação da multa de ofício isolada foi o art. 9º da Lei 10.426/2002 c/c art. 44 da Lei 9.430/96.

Em sua redação original, o art. 9º da Lei 10.426/2002 dispunha que:

> *"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."*

A redação original do art. 9º acima referido fazia referência ao art. 44, I e II da Lei 9.430/96, cuja redação contemporânea à edição da Lei 10.426/2002 era a seguinte:

> *"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;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

II - cento e cinqüenta 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; (...)"

O art. 44 da Lei 9.430/96 previa, nos dois incisos de seu *caput* a que o art. 9º da Lei 10.426/2002 se referia, multas de 75% para a falta de pagamento de tributo ou para os casos de pagamento após o vencimento, sem o acréscimo da multa de mora, e de 150%, para casos de evidente intuito de fraude dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

O § 1º de referido artigo, por sua vez, estabelecia expressamente que as multas previsas no *caput* poderiam ser cobradas de forma isolada em determinados casos, especialmente nos casos em que o tributo havia sido pago após o prazo de vencimento, mas sem o acréscimo da multa moratória.

Neste contexto é que foi editado o art. 9º da Lei 10.426/2002, para estender a aplicação das multas do art. 44 da Lei 9.430/96 aos casos de falta de retenção ou recolhimento de impostos ou contribuições, e também para os casos de recolhimento após o prazo de vencimento sem o acréscimo da multa de mora.

A hipótese de aplicação isolada da multa pela não retenção ou não recolhimento do IRRF sempre esteve relacionada com a possibilidade de cobrança da multa mesmo quando o principal do tributo foi recolhido, mas o foi após o vencimento e sem o acréscimo da multa moratória.

Isto é, devido à particularidade do IRRF retido a título de antecipação do imposto devido pelo beneficiário reconhecida no Parecer Normativo 01/2002, após o encerramento do período de apuração pelo beneficiário a obrigação jurídica de pagar o imposto se extingue para a fonte pagadora, tal como se extinguiria tivesse a fonte pagadora feito o recolhimento do IRRF sem o acréscimo da multa de mora.

Veja-se, neste sentido, os itens 15 e 16 do Parecer Normativo 01/2002:

"Penalidades aplicáveis pela não-retenção ou não-pagamento do imposto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 957 do RIR/1999), conforme previsto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, verbis:

Lei nº 10.426, de 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 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.'

RIR/1999

'Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

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 - de cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):

I - juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

II - isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

(...).'

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora;

b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.

16.1. Os juros de mora devidos pela fonte pagadora, nas situações descritas nos itens "a" e "b" acima, calculam-se tomando como termo inicial o prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido, e, como termo final, a data prevista para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, 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.

16.2. A pessoa jurídica sujeita à tributação do imposto de renda com base de cálculo estimada, a que se refere o art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, que não tenha submetido à tributação os rendimentos sujeitos à retenção na fonte que devam ser incluídos na base de cálculo estimada, fica sujeita à multa isolada prevista no inciso IV do § 1º do art. 44 da referida Lei, e caso não inclua tais rendimentos na apuração anual, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício."

A Medida Provisória 303/2006 alterou a redação do art. 44 da Lei 9.430/96 para extinguir a possibilidade de cobrança de multa por lançamento de ofício nos casos em que o sujeito passivo efetua o recolhimento a destempo e sem o acréscimo da multa moratória devida. Contudo, referida medida provisória não foi convertida em lei e perdeu eficácia.

Nova alteração na redação do art. 44 da Lei 9.430/96 sobreveio com a adoção da Medida Provisória 351/2007, posteriormente convertida na Lei 11.488/2007, também com a idéia de suprimir a possibilidade de cobrança de multa por lançamento de ofício nos casos em que o sujeito passivo efetua o recolhimento do tributo depois do vencimento mas a multa de mora.

Foi o art. 14 da Lei 11.488/2007 que deu a redação vigente do art. 44 da Lei 9.430/96:

"Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2o nos incisos I, II e III:

'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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º. Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ' (NR)"

Verifica-se que a redação dada ao art. 44 da Lei 9.430/96 pelo art. 14 da Lei 11.488/2007 suprimiu todas as referências a "tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora" e, especialmente, revogou a previsão do inciso II do § 1º da redação anterior, que previa a possibilidade de exigência isolada da multa de ofício nesta hipótese.

O art. 16 da Lei 11.488/2007 também deu nova redação ao próprio art. 9º da Lei 10.426/2002:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *"Art. 16. O art. 9o da Lei no 10.426, de 24 de abril de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:*
>
> *'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.*
>
> *..... ' (NR)"*

Na alteração promovida no art. 9º da Lei 10.426/2002, também se verifica a supressão da expressão "ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória".

Na nova redação conferida ao artigo 9º da Lei n. 10.426, de 2002, a multa aplicável por falta de retenção é aquela prevista no artigo 44, I da Lei n. 9.430, de 1996, sendo esta exigível apenas em conjunto com tributo não recolhido ou declarado nas hipóteses em que isto assim sucede. No caso da falta de retenção na fonte, na hipótese em que o tributo ainda pode ser exigido da fonte pagadora, em que a este se agregará multa de oficio.

A única previsão de multa exigida isoladamente é a do inciso II do artigo 44 da Lei n. 9.430, para os casos de falta de antecipação de IRPJ ou IRPF durante o ano, e tal inciso não é referido pelo artigo 9º da Lei n. 10.426, de 2002. O legislador quando refere ou remete algo o faz com sentido e intenção próprias, não cabendo a construção de norma individual e concreto que se utilize de enunciado prescritivo inexistente.

Nem se diga que a referência feita pelo artigo 9º da Lei n. 10.426 apenas ao inciso I do artigo 44 é apenas acidental e dirigida ao percentual de 75% a ser aplicado. O enunciado remete ao regime jurídico do artigo 44, inciso I, e não ao percentual nele previsto, ao referir "a multa de que trata o artigo 44, inciso I da Lei n. 10.426".

Ainda que pudesse haver dúvida quanto à melhor capitulação legal, em se tratando de norma que prescreve penalidades (e apenas nesta hipótese) a dúvida se resolve em favor da interpretação mais favorável ao apenado, por expressa direção do comando do artigo 112 do CTN.

Pois bem. Tendo em vista que com o advento da Lei n. 11.488 de 2007 não há mais base legal para o lançamento de multa de ofício nos casos em que o IRRF não retido ou não recolhido não pode mais ser exigido da fonte pagadora, mas sim diretamente do beneficiário, deve-se aplicar tal conclusão de forma retroativa a casos ainda não definitivamente julgados, nos termos do artigo 106 do CTN.

Esta 2ª Turma da CSRF já chegou a esta mesma conclusão em julgamentos anteriores, na sessões de 14/02/2012 (acórdão 9202-001.938) e 29/11/2011 (acórdão 9202-001.886), cujas ementas foram assim redigidas:

> *"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF*
>
> *Ano-calendário: 2001*
>
> *IRRF TRIBUTO RECOLHIDO A DESTEMPO DENÚNCIA ESPONTÂNEA MULTA MORATÓRIA INDEVIDA. O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Tributário Nacional, exclui a responsabilidade pela infração e impede a exigência de multa de mora, quando o tributo devido for pago, com os respectivos juros de mora, antes do início do procedimento fiscal e em momento anterior à entrega de DCTF, de GIA, de GFIP, entre outros, tal qual se verifica neste feito. Por força do artigo 62A do RICARF, aplicase ao caso a decisão proferida pelo Egrégio STJ, sob o rito do recurso repetitivo, nos autos do REsp n° 1.149.022/SP. Ademais, salvo melhor juízo, a própria ProcuradoriaGeral da Fazenda Nacional reconheceu a procedência desta tese através do Ato Declaratório n° 04/2011 (DOU de 21/12/2011, p. 36). MULTA DE OFÍCIO ISOLADA IMPROCEDÊNCIA RETROATIVIDADE BENIGNA. A multa isolada exigida pelo recolhimento extemporâneo de tributo, desacompanhado da multa de mora, tinha previsão legal no artigo 44, incisos I e II, § 1°, inciso II e § 2°, da Lei n° 9.430/96. Ocorre, que referido dispositivo legal restou alterado pela Medida Provisória n° 351, de 22/01/2007, convertida na Lei n° 11.488/2007, sendo que a penalidade em apreço deixou de existir. Aplicação ao caso do princípio da retroatividade benigna (artigo 106 do CTN). Recurso especial provido."

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

FONTE PAGADORA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI N° 11.488/2007. RETROATIVIDADE BENIGNA. EXCLUSÃO DA MULTA PREVISTA NO INCISO II DO ARTIGO 44 DA LEI N° 9430/96. A multa isolada prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei n° 9430/96, foi expressamente excluída, relativamente à fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, com fundamento na Lei n° 11.488/2007. Aplicação do artigo 106, inciso II, "c", do CTN. FONTE PAGADORA. NÃO EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO. PARECER NORMATIVO COSIT n° 01/2002. CONSEQUENTE NÃO INCIDÊNCIA DA MULTA PREVISTA NO INCISO 44, INCISO I, DA LEI N° 9.430/96. Não mais sendo exigível da fonte pagadora a imposto não recolhido, não há respaldo para incidência, consequentemente, da respectiva multa."

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Designada

Discordo do Ilustre Conselheiro Relator, pelas razões a seguir expostas.

Trata-se de exigência, formalizada em 2007, de multa por falta de retenção e recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte, quando da distribuição de juros sobre capital próprio para a empresa Neoenergia S/A, nos anos-calendário de 2004 e 2005.

Referida multa foi aplicada à fonte pagadora, Termopernambuco S.A., com fundamento no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 24/04/2002, com a redação dada pelo artigo 16, da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

No acórdão recorrido, dita penalidade foi afastada, mediante a aplicação de suposta retroatividade benigna (art. 106, inciso II, "a", do CTN), considerando-se que ela teria sido extinta inicialmente pela Medida Provisória n° 303, de 29/06/2006, que perdera eficácia, e depois pela Medida Provisória n° 351, de 22/01/2007, convertida na Lei n° 11.488, de 15/06/2007.

Primeiramente, esclareça-se que não está sendo exigido o Imposto de Renda devido pela beneficiária dos rendimentos, que é a empresa Neoenergia S/A. Tampouco está sendo cobrada multa pelo recolhimento do IRRF fora do prazo sem aplicação de multa de mora. **O que está sendo cobrado, no presente caso, é unicamente a multa pelo não cumprimento, por parte da fonte pagadora – Termopernambuco S/A – da obrigação de efetuar a retenção e o recolhimento do IRRF, a título de antecipação.**

A penalidade em tela foi instituída pela Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, convertida na Lei nº 10.426, de 2002, que assim estabelecia, em sua redação original:

> *"Art.9º. Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*
>
> *Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado."*

O dispositivo acima não deixa a menor brecha para que se entenda que a penalidade nele prevista poderia ser exigida de outra forma, que não a isolada. Com efeito, a penalidade está sendo aplicada à fonte pagadora, que não é a beneficiária dos rendimentos, portanto resta descartada qualquer possibilidade de cobrança desta multa juntamente com o imposto, cujo ônus, repita-se, não é da fonte pagadora, e sim do beneficiário. Confirmando esse entendimento, o parágrafo único especifica a base de cálculo da multa, que nada mais é que o tributo que deixou de ser retido ou recolhido.

O art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, tinha a seguinte redação:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"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 cinqüenta 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com estas considerações, constata-se que a referência feita pelo art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, aos incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, está focada nos incisos I e II do *caput*, e não nos incisos I e II do § 1º, do contrário estar-se-ia atribuindo à fonte pagadora o papel de sujeito passivo contribuinte do tributo, e não o de mera intermediária entre este e o Fisco, responsabilidade esta conferida por lei.

Ora, se os incisos I e II do *caput* do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de penalidades aplicáveis ao sujeito passivo na qualidade de contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o próprio beneficiário dos rendimentos, e o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, trata exclusivamente de multa por descumprimento da obrigação de reter e recolher o tributo, aplicável à fonte pagadora na qualidade de responsável, o único elemento passível de empréstimo, do art. 44 para o art. 9º, diz respeito efetivamente aos percentuais de 75% ou 150%. Com efeito, não existe qualquer outro liame entre os dois dispositivos legais.

Corroborando este entendimento, a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, que foi convertida na Lei nº 10.426, de 2002, encaminhada ao Congresso Nacional, assim esclarece:

> *"**Os arts. 7º a 9º ajustam as penalidades aplicáveis a diversas hipóteses de descumprimento de obrigações acessórias** relativas a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, reduzindo-as ou, no caso do art. 9º, **instituindo nova hipótese de incidência, preenchendo lacuna da legislação anterior**."* (grifei)

O texto acima não deixa dúvidas, no sentido de que o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, trata unicamente de multa por descumprimento de obrigação acessória pela fonte pagadora, portanto descarta-se a sua exigência juntamente com o respectivo imposto, cujo ônus é do beneficiário dos rendimentos. Ademais, fica patente que se trata de nova hipótese de incidência, o que também a desvincula definitivamente das hipóteses de incidência elencadas no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, eis que estas já existiam no ordenamento jurídico muito antes do advento da Medida Provisória nº 16, de 2001.

Com a edição da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, foi alterado o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, dentre outras finalidades, para extinguir a multa de ofício incidente sobre o pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo, desacompanhado de multa de mora. Dito dispositivo legal passou a ter a seguinte redação:

> *"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*
>
> *I. de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*
>
> *II. de 50% (cinqüenta 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)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *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.*
>
> *(...)"*

CÓPIA

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. Confira-se a alteração do art. 9º, promovida pela mesma Lei nº 11.488, de 2007:

> *"Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*
>
> *Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado."*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ora, se a multa pela falta de retenção e recolhimento na fonte houvesse sido efetivamente extinta, não haveria qualquer razão para que se alterasse o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, como foi feito acima. A alteração visa claramente adaptar esse dispositivo à nova topografia do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, o que de forma alguma sinaliza que dita penalidade teria sido extinta. Além disso, repita-se que a nova redação visou excluir a exigência de multa de ofício pelo recolhimento, pela fonte pagadora, do IRRF fora do prazo sem multa de mora, tal como ocorrera com penalidade semelhante, que antes também era imposta ao beneficiário do rendimento, relativamente ao recolhimento do principal. Assim, igualou-se a exoneração desta penalidade, tanto em face do sujeito passivo contribuinte da obrigação principal, como perante a fonte pagadora, na qualidade de responsável pela obrigação de reter e recolher o tributo.

As conclusões acima ficam evidenciadas no quadro comparativo a seguir:

Redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996	**Redação do art. 44, dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007**
Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: *I. de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;* *II. cento e cinqüenta 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;*	*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% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:* *a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;* *b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.* *§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*
Redação original do art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002	**Redação do art. 9º, dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007**
Art. 9º. Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.	*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 u diferença de*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.	*tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.*

CÓPIA

Além de todas as razões que conduzem à conclusão de que não ocorreu a alegada extinção da multa de ofício pela falta de retenção ou recolhimento do IRRF, destaca-se o fato de que a adoção de tal tese equivaleria a admitir-se a instituição de uma obrigação – retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora – sem o estabelecimento de sanção, o que seria inusitado no Sistema Tributário Nacional.

Ademais, ninguém põe em dúvida a manutenção da multa pela falta de recolhimento do carnê-leão, que pressupõe relação entre pessoas físicas, que nem sempre possuem estrutura para cumprir com a obrigação, sendo que quem recolhe a antecipação, nesse caso, é o próprio contribuinte que arca com o encargo financeiro do tributo, descartada a possibilidade de apropriação indébita. Nesse passo, causa ainda maior perplexidade a conclusão de que a multa pela falta de retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora teria sido extinta, já que as fontes pagadoras, na sua maciça maioria, são pessoas jurídicas, que dispõem de meios adequados ao cumprimento da obrigação. Acrescente-se que a retenção na fonte sem o respectivo recolhimento caracteriza apropriação indébita, portanto ter-se-ia ainda a possibilidade do cometimento de crime, sem qualquer previsão de sanção na esfera tributária, o que também seria inédito no Sistema Tributário Nacional.

Quanto à suposta denúncia espontânea, o Relator a considerou cabível, nos casos em que foi efetuado recolhimento de multa de mora após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento teria sido tributado. Entretanto, no entender desta Conselheira, há que se diferenciar o imposto devido, cuja obrigação principal é do beneficiário do rendimento, da multa pela falta de retenção/recolhimento do IRRF, cuja obrigação é da fonte pagadora, na qualidade de responsável.

Assim, após a data prevista para o encerramento do período de apuração, o que cessa é a responsabilidade da fonte pagadora sobre o recolhimento do tributo – cuja obrigação passa a ser do beneficiário. Entretanto, a falta de responsabilidade sobre o recolhimento do tributo não exime a fonte pagadora do pagamento da multa pelo descumprimento da obrigação de reter e recolher o imposto, e é exatamente esta a exigência que ora se analisa. Com efeito, não há como acolher-se a pretensão do contribuinte autuado, que é a fonte pagadora, de eximir-se da multa por descumprimento de sua obrigação de reter e recolher o imposto, invocando a denúncia espontânea, ao argumento de que os rendimentos foram oferecidos à tributação, obrigação esta que não é sua, mas sim do respectivo beneficiário. Nesse passo, assim estabelece o item 16 do Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2002, que deve ser considerado na sua integralidade, e não apenas em parte. Confira-se:

> *"16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou,* ***após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado****, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica,* ***a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte****. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *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.****"*

Assim, ainda que os rendimentos tenham sido oferecidos à tributação, remanesce a aplicação da penalidade pela falta de retenção e recolhimento por parte da fonte pagadora. Destarte, não há que se falar em denúncia espontânea, quando a obrigação tributária do denunciante não foi por ele cumprida.

Finalmente, quanto ao Acórdão nº 9202-001.938, de 14/02/2012, citado pelo Relator em seu voto, este não trata de multa pela falta de retenção e de recolhimento do IRRF, como no presente caso, mas sim de multa de ofício sobre recolhimento fora do prazo, sem o acréscimo de multa de mora, penalidade esta que, conforme restou assentado no presente voto, efetivamente foi extinta. Confira-se os respectivos trechos da ementa e do voto condutor deste acórdão:

> Ementa
>
> *"(...)*
>
> *MULTA DE OFÍCIO ISOLADA IMPROCEDÊNCIA RETROATIVIDADE BENIGNA.* ***A multa isolada exigida pelo recolhimento extemporâneo de tributo, desacompanhado da multa de mora,*** *tinha previsão legal no artigo 44, incisos I e II, § 1°, inciso II e § 2°, da Lei n° 9.430/96. Ocorre, que referido dispositivo legal restou alterado pela Medida Provisória n° 351, de 22/01/2007, convertida na Lei n° 11.488/2007, sendo que a penalidade em apreço deixou de existir. Aplicação ao caso do princípio da retroatividade benigna (artigo 106 do CTN). Recurso especial provido."*
>
> Voto
>
> *"É fácil perceber, pois, que a previsão para incidência da* ***multa isolada pelo recolhimento extemporâneo de tributo, desacompanhado da multa de mora****, exigida no caso em apreço, foi revogada." (grifei)*

Destarte, entende esta Conselheira que a multa de ofício pela falta de retenção ou de recolhimento de IRRF pela fonte pagadora nunca foi extinta, permanecendo vigente no ordenamento jurídico. Tal entendimento encontra respaldo na jurisprudência do CARF, aqui representada pelos Acórdãos nºs 2201-002.676 e 2102-00.465, cujas ementas a seguir são transcritas:

> *"IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF*
>
> *Exercício: 2007*
>
> ***IRRF. FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.***
>
> ***É cabível a aplicação da multa isolada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida, conforme dispõe o art. 9º da Lei n.° 10.426/2002.***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PERÍCIA OU DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de perícia ou diligência quando a sua realização revele-se prescindível para a formação de convicção pela autoridade julgadora.

SELIC. SÚMULA CARF N° 4.

"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais". (Relator Eduardo Tadeu Farah)

"IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2003

IRRF - FALTA DE RETENÇÃO - MULTA EXIGIDA DA FONTE PAGADORA

Havendo previsão legal expressa para sua exigência, nos termos do art. 9° da Lei nº 10.426/2002, deve ser mantido o lançamento que exige da fonte pagadora a multa incidente sobre a falta de retenção e recolhimento do IRRF.

MULTA DE OFICIO QUALIFICADA. EMPRESA DE MARKETING DE INCENTIVO. MANOBRA PARA OCULTAR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. SONEGAÇÃO. HIGIDEZ DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA LANÇADA.

Os pagamentos feitos por intermédio do cartão de incentivo, com a utilização de empresa de marketing como intermediária, são, na verdade, uma grosseira manobra diversionista com o fito de ocultar do fisco a tributação que deveria incidir sobre tais pagamentos. Hígida a qualificação da multa de ofício, já que se demonstrou à sociedade a manobra perpetrada pelo fiscalizado para simular situações não existentes, ocultando da fiscalização o conhecimento da ocorrência do fato gerador, que é o conhecido legalmente como sonegação (art. 71 da Lei n°4.502/64). (Relatora Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti)

Diante do exposto, descartada a extinção da multa aplicada, não há que se falar em retroatividade benigna, razão pela qual dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA