



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 14041.000960/2007-82  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-005.386 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** FACEB - FUNDAÇÃO DE PREVIDÊNCIA DOS EMPREGADOS DA CEB  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

**Ano-calendário: 2007**

**PREVIDÊNCIA PRIVADA. APOSENTADORIA COMPLEMENTAR. PAGAMENTOS DE RENDIMENTOS AOS BENEFICIÁRIOS. IRRF. IMPOSTO COM CARÁTER DE ANTECIPAÇÃO. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO, MULTA E JUROS DE MORA.**

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, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

**Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006**

**OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA. MULTA ISOLADA**

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, mantida pela Lei nº 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste. Nesta hipótese, não há que se falar em retroatividade benéfica da Lei no. 11.488, de 2007

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos de IRRFONTE, Multa Isolada e Juros Isolados (AI – fls. 7/31).

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Iágaro Jung Martins, Paula Santos de Abreu, Luciano Bernart e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1402-005.386 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 14041.000960/2007-82

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 2ª Turma da DRJ/BSB, sessão de 21 de setembro de 2009 (fls. 451/470)<sup>1</sup>, que julgou improcedente as impugnações interpostas pelo sujeito passivo (fls. 336/352, 361/370 e 395/409, respectivamente) em face dos lançamentos de IRRF e Multa e Juros Isolados por falta de retenção do imposto pela fonte pagadora perpetrados pelo Fisco (AI – fls. 7/31 e Termos de Encerramento – fls. 332/334), período 02/2003 a 01/2007, infrações abaixo resumidas:

### IRRF (fls. 28/29):

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$		
	Cód.Receita-DARF	Valor
IMPOSTO	2932	9.101,01
JUROS DE MORA (calculados até 31/10/2007)		693,49
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		6.825,75
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO</b>		<b>Total</b> 16.620,25
Valor por extenso DEZESSEIS MIL, SEISCENTOS E VINTE REAIS E VINTE E CINCO CENTAVOS.		
001 - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE TRABALHO ASSALARIADO FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE TRABALHO ASSALARIADO		
O contribuinte não efetuou a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, conforme discriminado no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração.		
Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/01/2007	R\$ 9.101,01	75,00
ENQUADRAMENTO LEGAL		
Arts. 620, 621, 624, 625, 626, 636, 637, 638, 641 a 646, do RIR/99 c/c art. 1ª da Lei n.º 9.887/99.		

### MULTA ISOLADA (fls. 10/11):

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$		
	Cód.Receita-DARF	Valor
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	6380	345.368,41
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO</b>		<b>Total</b> 345.368,41
Valor por extenso TREZENTOS E QUARENTA E CINCO MIL, TREZENTOS E SESSENTA E OITO REAIS E QUARENTA E UM CENTAVOS.		
001 - MULTAS ISOLADAS FALTA DE RETENÇÃO OU RECOLHIMENTO DO IRRF		
Multa devida pela falta de retenção do IRRF, após o prazo fixado, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração.		

### JUROS ISOLADOS (fls. 19/20):

<sup>1</sup> A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$		
	Cód.Receita-DARF	Valor
JUROS DE MORA EXIGIDOS ISOLADAMENTE	6583	53.484,01
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		Total 53.484,01
Valor por extenso CINQUENTA E TRÊS MIL, QUATROCENTOS E OITENTA E QUATRO REAIS E UM CENTAVO.		
001 - JUROS ISOLADOS FALTA/ATRASO NA RETENÇÃO OU RECOLHIMENTO DO IRRF		
Juros devidos pela falta de retenção do IRRF após o prazo fixado, conforme discriminado no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração.		

## DA ACUSAÇÃO FISCAL

Segundo o TVF (fls. 32/42), as irregularidades detectadas pelo Fisco podem ser assim resumidas:

1. Foi constatado em fiscalização junto a pessoa física beneficiária da Fundação de Previdência dos Empregados da CEB – FACEB, não estar havendo, por parte da fonte pagadora dos benefícios, o devido desconto de IRRF;
2. Em razão dessa constatação, emitido MPF para ação fiscal junto à FACEB, foi observado que a situação se repetia em relação a diversos beneficiários; intimada a justificar esse procedimento, a contribuinte alegou obedecer decisão judicial impetrada por um grupo de associados que contestavam o desconto e pagamento de Imposto de Renda sobre a totalidade dos seus rendimentos;
3. Literalmente: “A FACEB foi intimada, em 10 de março de 2000, por requerimento judicial de alguns participantes, não, proceder a retenção na fonte do imposto, de renda sobre a complementação da aposentadoria. Tais participantes eram os autores do Processo n.º 1999.34.00.033711-9, interposto junto à 21ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal” ( fls. 48);
4. Todavia, segundo o Fisco, o trâmite da referida ação e as decisões prolatadas, em todas as instâncias, mostraram que a Tutela Antecipada se refere à **parte do benefício custeadas pelas contribuições dos litigantes**, sendo determinado ainda que as quantias retidas a esse título fossem **depositadas** judicialmente;
5. Ainda no dizer fiscal, a FACEB não reteve qualquer valor a título de IRRF a partir do mês de junho de 2001, conforme pode ser constatado pelas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, informadas à Receita Federal do Brasil pela própria FACEB ( fls. 251 a 304 ). O contribuinte ora fiscalizado também não apresentou quaisquer documentos a comprovar os depósitos judiciais determinados na Tutela Antecipada;
6. Sustenta o TVF não haver qualquer determinação para que a FACEB deixasse de reter os valores de IRRF dos litigantes e, mesmo com o trânsito em julgado da Apelação Cível (Certidão de 25 de abril de 2002 fls. 250), a contribuinte insistiu em não reter os valores de IRRF sobre os rendimentos em questão;

7. Intimada a esclarecer sobre os motivos da não retenção, mais uma vez se reportou à ação judicial que, como visto, não trata deste tema e nem lhe aproveita;
8. Por esse motivo, com fulcro na legislação de regência e na forma detalhada pelo Parecer Normativo SRF n.º 01, de 24/09/2002, foram perpetrados os lançamentos, a saber:

8.1 de IRRF relativamente ao ano de 2007, em razão de não ultrapassada a data da entrega da DIRPF, o que só ocorreria em abril/2008;

8.2 de Multa e Juros Isolados pertinentemente aos demais períodos (2003 a 2006)

### DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a contribuinte acostou três impugnações, uma em face dos lançamentos de IRRF (fls. 336/352), a segunda contra a exigência da Multa Isolada (fls. 361/370) e a última para combater a imputação de Juros Isolados (fls. 395/409), alegando, em resumo, as mesmas ponderações que fez durante a ação fiscal, ou seja, de que teria deixado de reter o IRRF sobre benefícios feitos a associados em razão de determinação judicial.

Também reclamou da aplicação da multa e da possível incidência de juros sobre a penalidade.

### DA DECISÃO RECORRIDA

Subindo os autos à apreciação da 2ª Turma da DRJ/BSB foi negado provimento às três impugnações e mantidas as exigências, tendo o acórdão, acolhendo o longo e detalhado voto do Relator analisado com profundidade todo o trâmite da medida judicial alegada pela contribuinte como vedante à que se fizesse a retenção na fonte por ocasião dos pagamentos aos beneficiários dos planos de previdência privada.

Excertos do voto condutor mostram o cenário (Ac. DRJ – fls. 461/462):

*“A impugnante contesta veementemente a imposição da multa isolada e dos juros de mora isolados, alegando, desde a fase do procedimento de fiscalização, que deixara de efetuar a retenção do IR-Fonte por ordem judicial (com base em decisão judicial) quanto aos beneficiários da ação judicial; que o lançamento fiscal não deve prosperar, pois teria agido (a autuada) fielmente em cumprimento de decisão judicial; que, ainda, seria ilegítima (ilegal e inconstitucional) a legislação tributária que trata da imposição de multa-isolada e dos juros de mora isolados, no caso.*

*Na verdade, a impugnante está totalmente equivocada em suas alegações.*

*Jamais existiu ordem ou decisão judicial que tivesse determinado a não retenção do IR-F, quanto ao período objeto de autuação; pelo contrário, a ordem ou decisão judicial determinou que o valor IR-Fonte a ser retido fosse depositado em juízo, em conta-corrente bancária vinculada ao Juízo prolator*

*da liminar, conforme pode ser constatado na decisão interlocutória 041/2000-B da Justiça Federal, Seção Judiciária do Distrito Federal — 21ª Vara (fls. 231 a 233), cuja parte dispositiva é a seguinte, verbis:*

*“Destarte, presentes os requisitos legais do art. 273, CPC, DEFIRO a tutela requerida, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário decorrente do art. 33 da Lei n.º 9.250/195, no que concerne ao imposto de renda incidente sobre a parte do benefício que os autores percebem da Fundação de Assistência dos Empregados da Companhia Energética de Brasília — CEB, custeadas por suas contribuições, determinando que as quantias retidas a esse título sejam depositadas judicialmente em conta bancária vinculada a este juízo”.*

*Na verdade, o citado Juízo apenas determinou, liminarmente, a suspensão da exigibilidade do imposto (não declarou ilegal ou inconstitucional a lei), determinando que os valores a serem retidos deveriam ser depositados em conta-corrente bancária vinculada ao Juízo da citada Vara Federal.*

*Porém, a autuada assim não procedeu, não fez a retenção, e não depositou, judicialmente, os valores que deveriam ter sido retidos, quanto ao período de apuração objeto de autuação.*

*(...)*

*Ainda, independentemente do quantum pago indevidamente pelos participantes no plano, como já restou sobejamente demonstrado, a autuada não tinha respaldo legal, e muito menos judicial, para NÃO fazer as retenções do IR-Fonte sobre os benefícios pagos a partir de junho/2001.*

*Assim, o alegado aproveitamento do suposto crédito de imposto (repetição de indébito) que os autores teriam, como frisado, não pode ser objetado contra o fisco, para justificar a não retenção do IR-Fonte a partir de junho/2001, pois, além de não demonstrado o crédito (pagamento indevido de imposto), o aproveitamento teria sido feito "intra muros", sem conhecimento do fisco, o que é vedado.*

*(...)*

*Portanto, sobejamente demonstrada está, nos autos, a infração não retenção do IR-Fonte (e não recolhimento do imposto) pela fonte pagadora dos rendimentos.*

*(...)*

*Quanto a exigência do imposto, da multa de ofício e dos juros de mora, no caso, ainda cabe citar o Parecer Normativo COSIT n.º 01/2001 que, em resumo, interpretou e esclareceu a legislação aplicável ao caso, ou seja: (...)  
“Constatada a falta de retenção do imposto, que tivera 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,*



“9. Ocorreu que um grupo de 8 aposentados ingressou em juízo contra a União perante a 21ª Vara da Justiça Federal de Brasília-DF, pleiteando a declaração de inexigibilidade de crédito tributário relativo ao imposto de renda incidente sobre a parte do benefício recebido da previdência privada, bem como a restituição das parcelas já recolhidas, tendo o MM. Juiz de Direito daquela Vara Federal acolhido liminarmente o pleito dos citados aposentados suspendendo a exigibilidade do crédito tributário incidente sobre o benefício que os autores recebem da ora Recorrente.

10. Cabe esclarecer, por oportuno, que a FACEB, ora Recorrente, não figurou como parte da referida ação judicial, seja como autora ou ré do processo, sendo que o processo foi dirigido unicamente contra a UNIÃO (Receita Federal). Por outro lado, o MM. Juiz de Direito oficiou a FACEB dando conhecimento da decisão e determinando que se abstinhasse de proceder qualquer desconto a título de imposto de renda na fonte dos 8 aposentados autores da ação.

(...)

12. Com isso, os citados 8 aposentados ficaram desobrigados de recolher o imposto de renda incidente sobre suas suplementações de aposentadoria do período de 1989 a 1995, uma vez que no período de 1989 a 1993 ocorreu a prescrição.

13. Nesse sentido, a partir de fevereiro de 2007 os próprios 8 aposentados solicitaram à FACEB que fosse retido o Imposto de Renda na fonte mensalmente e repassasse à Receita Federal, o que foi feito fielmente.

14. Além disso, esses mesmos aposentados, acatando a decisão judicial, compareceram perante a Receita Federal e pleitearam a realização de um acordo de pagamento dos valores devidos, mediante parcelamento, conforme comprovam os anexos documentos fornecidos por vários aposentados, que estão em dia com o parcelamento deferido pela Receita Federal (DOCS. 02).

(...)

16. Não obstante, vem agora a Receita Federal, de forma injusta e sem qualquer justificativa, e autua a ora Recorrente aplicando um multa de ofício, multa isolada, juros de mora, juros isolados que somam mais de R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais), sob a alegação de que não efetuou o recolhimento do imposto de renda dos referidos aposentados.

17. Ora, a FACEB não recebeu qualquer ordem judicial determinando o retorno ao recolhimento do imposto de renda na fonte dos referidos aposentados, o que por si só lhe isenta de qualquer penalidade.

18. Como, repita-se, a FACEB não é e não foi parte da referida ação judicial, como é que poderia ter conhecimento de que houve o trânsito em julgado da decisão judicial acolhendo parte dos pleitos dos mencionados aposentados?

19. Se a FACEB agisse de forma diferente estaria descumprindo uma ordem judicial, estando seus dirigentes sujeitos as penas da lei por agir contra a determinação judicial.

20. Portanto, não há como ser imputada à FACEB a absurda multa aplicada pela Receita Federal, pois não deu causa a sua ocorrência.

(...)

24. Ademais, não houve prejuízo algum para a RECEITA FEDERAL, na medida em que toda importância devida no período está sendo recolhida pelos aposentados, o que pode ser verificada pelo próprio Fisco.

25. Do ponto de vista jurídico, é evidente que não se aplica à espécie o artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, pois como fonte pagadora, a FACEB foi obrigada a abster-se de reter o imposto de renda dos aposentados no período em questão POR ORDEM JUDICIAL, o que restou provado nestes autos”.

Finaliza requerendo a reforma da decisão recorrida ou, alternativamente, que se reduza o valor da multa “*excessivamente aplicada*” (RV – fls. 490).

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

## Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone – Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência do acórdão recorrido em 29/12/2009 – fls. 478 – protocolização do RV em 26/01/2010 – fls. 492), a representação da recorrente está corretamente formalizada (fls. 492/493) e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

De plano, há que se delimitar a lide. Os lançamentos originais comportaram três autos de infração exigindo:

- a) IRRF da competência janeiro/2007 (R\$ 9.101,01), não retido pela fonte pagadora relativamente aos beneficiários abaixo discriminados:

<u>Beneficiário</u>	<u>Valor (*)</u>	<u>Fls.</u>
Armínio	691,00	219
Haroaldo	1.401,51	221
Jorge	1.050,14	226
José Eugênio	1.364,50	228
José Queiroz	1.094,83	230
Marcus Antonio	529,69	232
Neide	1.184,61	234
Zarico	959,47	238
Valdir	825,26	246
<b><u>TOTAL</u></b>	<b><u>9.101,01</u></b>	-

(\*) Este valor, com multa e juros, totalizou R\$ 16.620,25

- b) Multa Isolada relativa aos anos-calendário de 2003 a 2006, por não retenção de IRRF pela Fonte Pagadora: R\$ 345.368,41
- c) Juros Isolados relativos aos mesmos períodos e mesma irregularidade – R\$ 53.484,01

A lide traz duas matérias principais: **i**) a obrigatoriedade de a fonte pagadora proceder à retenção na fonte do Imposto de Renda incidente sobre os pagamentos por ela feitos aos beneficiários dos rendimentos e a penalização por seu eventual descumprimento; e, **ii**) a análise das alegações da recorrente de que teria deixado de cumprir esta mandamento por força de decisão judicial.

Antes de analisar o item “**i**”, necessário apreciar o deduzido pela recorrente em suas impugnações e recurso voluntário no sentido de que não teria cumprido os dispositivos legais por força de determinação judicial dispondo de modo oposto (item “**ii**”), evento que, se verdadeiro, se sobreporia à referida análise.

A respeito do tema, já objeto de breves considerações no relatório, rememore-se que a recorrente alega ter recebido determinação judicial para não efetuar a retenção do Imposto de Renda nos benefícios pagos a alguns de seus associados.

Pois bem, em relação a este tópico “ii”, pelo substancial voto proferido pela Relatoria de 1º Grau, fruto de detalhada pesquisa normativa e cuidadosa e parcimoniosa investigação, em todas as instâncias e até o trânsito em julgado, da ação judicial citada pela recorrente, assumo como minhas, nos termos do artigo 57, § 3º, do RICARF<sup>2</sup> e artigo 50, inciso V, § 1º, da Lei n.º 9.784/1999<sup>3</sup>, as palavras do ilustre Relator da decisão de 1º Grau, Julgador Nelso Kichel, adotando-as como razões de decidir (Ac. DRJ – fls. 461/467):

“A impugnante contesta veementemente a imposição da multa isolada e dos juros de mora isolados, alegando, desde a fase do procedimento de fiscalização, que deixara de efetuar a retenção do IR-Fonte por ordem judicial (com base em decisão judicial) quanto aos beneficiários da ação judicial; que o lançamento fiscal, não deve prosperar, pois teria agido (a atuada) fielmente em cumprimento de decisão judicial; que, ainda, seria ilegítima (ilegal e inconstitucional) a legislação tributária que trata da imposição de multa-isolada e dos juros de mora isolados, no caso.

Na verdade, a impugnante está totalmente equivocada em suas alegações.

Jamais existiu ordem ou decisão judicial que tivesse determinado a não retenção do IR-F, quanto ao período objeto de autuação; pelo contrário, a ordem ou decisão judicial determinou que o valor IR-

---

<sup>2</sup> RICARF

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

(...)

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

<sup>3</sup> Lei nº 9784/1999

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Fonte a ser retido fosse depositado em juízo, em conta-corrente bancária vinculada ao Juízo prolator da liminar, conforme pode ser constatado na decisão interlocutória 041/2000-B da Justiça Federal, Seção Judiciária do Distrito Federal — 21ª Vara (fls. 231 a 233), cuja parte dispositiva é a seguinte, *verbis*:

***“Destarte, presentes os requisitos legais do art. 273, CPC, DEFIRO a tutela requerida, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário decorrente do art. 33 da Lei n.º 9.250/195, no que concerne ao imposto de renda incidente sobre a parte do benefício que os autores percebem da Fundação de Assistência dos Empregados da Companhia Energética de Brasília — CEB, custeadas por suas contribuições, determinando que as quantias retidas a esse título sejam depositadas judicialmente em conta bancária vinculada a este juízo”.***

Na verdade, o citado Juízo apenas determinou, liminarmente, a suspensão da exigibilidade do imposto (não declarou ilegal ou inconstitucional a lei), determinando que os valores a serem retidos deveriam ser depositados em conta-corrente bancária vinculada ao Juízo da citada Vara Federal.

Porém, a autuada assim não procedeu, não fez a retenção, e não depositou, judicialmente, os valores que deveriam ter sido retidos, quanto ao período de apuração objeto de autuação.

E o magistrado restringiu, sobremaneira, a abrangência da liminar que suspendera a exigibilidade do imposto. Ou seja: essa decisão só abarcou ou contemplou, com suspensão da exigibilidade, o IR-Fonte incidente sobre a parcela dos rendimentos percebidos pelos autores da ação judicial quanto à parte custeada por suas contribuições (cujo ônus foi do empregado); não alcançou a parcela dos rendimentos percebidos que foram custeadas pelo empregador (cujo ônus foi empregador -contribuição patronal).

Destarte, salta aos olhos, diferentemente do que alegou a autuada, que o Juiz jamais determinou a não retenção do IR-Fonte, e jamais determinou o afastamento da incidência da legislação de regência; apenas determinou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário quanto ao IR-Fonte incidente sobre a parcela do rendimento (benefício) decorrente de contribuição cujo ônus foi efetivamente do participante no Plano de Benefícios; devendo, entretanto, a fonte pagadora dos rendimentos efetuar o depósito do IR-Fonte em conta bancária vinculada ao Juízo, quanto a essa parte do benefício que fora pago pela autuada.

A propósito quanto à tributação da complementação de aposentadoria, na fundamentação da Sentença, o Juiz destacou (fl. 242/243):

*"Argumenta-se, por vezes, com isenção concedida pelo art. 6º VII, "b" da Lei 7.713/88, ao fundamento de que para as contribuições do participante ela foi integral, à falta, no texto legal, de distinção entre benefícios formados com contribuições antes ou depois de 01.01.89. O argumento seduz, sobretudo se considerarmos que a consequência seria o triunfo do modelo de isenção antes concedida sobre a legislação pretérita, só tendo relevância a fragmentação temporal a contar da edição da Lei 9.250/95. Ocorre que a falta de menção expressa no texto da Lei 7.713/88 não significa que tenha sido desconsiderado o regime das contribuições como fator decisivo para definir o tratamento dispensado aos benefícios previdenciários concedidos ou ao resgate. Em qualquer legislação sobre a matéria, e vimos dois diplomas legais, essas variáveis se conjugam, quer para não tributar duas vezes, quer para não deixar de tributar o fato econômico. Registre-se, outrossim, a fortiori em relação a tudo que se disse, que se tem por irrecusável que as contribuições do empregador no custeio das entidades de previdência privada não formam o que se costuma chamar por "reserva de poupança", pois se amoldam ao conceito de renda para fins tributários, inteligência que autoriza a tributação desses valores. Ocorresse o inverso, despicienda seria toda a discussão travada sobre a tributação das contribuições geradas pelo próprio participante. Tudo se resumiria a pagamento indenizatório, o que não corresponde à verdade, como vimos. As contribuições do empregador sofrem imposição fiscal, ainda que recebidas na execução de planos de demissão incentivada, uma vez que não correspondem a verba salarial recebida com finalidade indenizatória. Se a tributação operada em bases legais avilta os valores a serem recebidos, deve o empregado assumir postura de mais cautela em aderir ao plano, em desistir da proteção securatória, e exigir vantagens reais ao transacionar a garantia de emprego. (..)"*

No mesmo sentido, cabe transcrever o disposto na fundamentação do Voto do Exmo. Sr. Juiz Hilton Queiroz (Relator) na Apelação Cível — TRF/1º Região (fl. 246): “Ao contrário do que sustentam os autores, a complementação de aposentadoria que lhes é paga representa acréscimo patrimonial tributável pouco, importando, para descaracterizá-lo, a sua alegação de que durante toda a

*relação empregatícia concorreram com parcela de seu vencimento para o fundo previdenciário, configurando-se, assim, poupança forçada. Com efeito, não existe lei que assegure a isenção desse tributo relativamente aos rendimentos pagos pelos fundos aos seus beneficiários. Inexiste, também, lei que considere as contribuições dos segurados para o fundo de pensão, poupança forçada, para efeito de considerar imunes do tributo os rendimentos pagos pelo fundo, para cuja formação concorreram. Além disso, o fato de que, na vigência da Lei n.º 7.713/1988, as contribuições para entidades de previdência privada não podiam ser abatidas para a composição da base de cálculo do imposto de renda pessoa física, não assegura ao contribuinte isenção do pagamento do imposto, quando do recebimento dos rendimentos pagos pelo fundo. Desta sorte, a solução contida na sentença compõe, satisfatoriamente, os interesses em conflito, ao determinar a restituição das parcelas do imposto de renda incidente sobre as contribuições dos autores para o fundo previdenciário, durante o tempo em que vigorou a Lei n.º 7.713/1988. Isso porque, no período de vigência daquela lei não abatiam as parcelas de suas contribuições, na apuração da base de cálculo do Tributo. (...)”.*

Demonstrado, por todo o exposto, o equívoco de interpretação da autuada.

Ainda, compulsando os autos, verifica-se que houve, também, erro crasso do sujeito passivo quanto à interpretação da decisão judicial que transitara em julgado.

Consta da Sentença do Juiz de 1º Grau, na parte dispositiva (fls. 234/244), e que acabou sendo confirmada pelo TRF/1ª Região (Acórdão transitado em julgado):

*Do exposto, observada a decadência referente a benefícios anteriores a 04.11.94, \_ julgo parcialmente procedente o pedido para condenar a União (Fazenda Nacional) à repetição do imposto de renda pessoa física que incidiu sobre o valor de cada benefício, imposto que, proporcionalmente, "correspondeu às parcelas de contribuição efetuada no período de 01.01.89 a 31.12.95, cujo ônus tenha sido do participante do plano, declarando-se a inexistência de relação jurídica nesses mesmos termos. Correção monetária a partir de cada indevido recolhimento e juros de mora de 12% aa (doze por cento ao ano) apurados a contar do trânsito em julgado da decisão (Súmula n. 188 do STJ). (...)*

Pela decisão judicial transitada em julgado, quanto às parcelas de contribuição pagas pelo empregado de 01.01.89 até 03.11.94 (e não deduzidas da renda tributável na época), o valor proporcional do

imposto (IRPF), pago indevidamente, já foi atingido pela decadência, incabível a repetição.

Pela decisão judicial, só restaram para repetição ou devolução o valor do imposto (IRPF) que incidiu sobre o valor de cada contribuição paga no período 04/11/94 a 31/12/95, cujo ônus tenha sido efetivamente do participante (do empregado). E os valores do imposto, pagos indevidamente pelos empregados (participantes do Plano de Previdência Privada) nesse período, devem ser corrigidos monetariamente, e sofrer a incidência de juros de mora a razão de 12% a.a. a contar do trânsito em julgado da decisão. O sujeito passivo, além de não ter efetuado a retenção do IR-Fonte a partir de junho/2001 - como já restou demonstrado-, deixou de observar aspectos importantes da decisão judicial de primeira instância e do Acórdão que transitara em julgado, para efeito de aproveitamento de imposto pago indevidamente pelos litigantes quanto às parcelas de contribuição efetuadas pelos próprios segurados para o plano de previdência privada fechada complementar nos períodos de 01.01.89 a 31.01.1995, época em que a legislação tributária de regência — Lei n.º 7.713/88 não permitia a exclusão dessas parcelas de contribuição na apuração do imposto - declaração de ajuste anual (mas, essa mesma legislação não tributava na pessoa física os benefícios recebidos do plano de previdência privada complementar).

Com a entrada em vigor em 01/01/1996 da Lei n.º 9.250/95, o pagamento de benefícios pelo Plano de Previdência Privada para os seus segurados passou a sofrer incidência do IRRF, permitida, por outro lado, a exclusão das parcelas de contribuição para plano de previdência privada na declaração de ajuste anual (isso para quem estivesse ainda contribuindo).

Essa situação ou mudança de legislação (mudança de tratamento tributário) criou um conflito aparente de normas no tempo (conflito de direito intertemporal), quanto aos planos de previdência privada antigos, cujos beneficiários tinham contribuído na sistemática antiga (tiveram as contribuições para o Plano de Previdência Complementar tributadas, para fazer jus a benefícios isentos quando se aposentassem), e agora, com a mudança legislativa, o tratamento tributário sofreu, completa e radical inversão.

Ou seja: os beneficiários - já aposentados - foram surpreendidos pela novel legislação, que passou a tributar na fonte, agora, a distribuição dos benefícios pelos planos de previdência privada, permitindo a exclusão das contribuições cujo ônus seria do próprio participante; que para os planos antigos estaria configurando, em parte, *bis in idem* (tributação nas duas pontas: quando da contribuição das parcelas mensais no período de vigência da Lei

7.713/88, no período de 01.01.89 a 31.12.95, e, agora, quando da percepção dos benefícios, na vigência do art. 33 da Lei 9.250/95.

Para contornar esse problema de direito intertemporal, a Sentença n.º 498, de 25 de abril de 2001, em sua fundamentação e no respectivo dispositivo assim se pronunciou (fls. 238/244):

*“A Lei 9.250, de 26.12.95, inciso V do art. 4, instituiu sistemática tributária que não mais grava os rendimentos do trabalho repassados como contribuição a entidades privadas de previdência complementar.*

(...)

*Como consequência da nova sistemática, o art. 33 da mesma lei previu a cobrança de imposto de renda sobre os benefícios concedidos e resgate, tanto em relação à parte formada com a contribuição patronal. orientação normativa que historicamente se repete, quanto sobre a que teve origem na contribuição do participante.*

*Penso que o referido art. 33 não opera efeitos retroativos. É a única interpretação que permite preservar sua conformação ao texto constitucional, de modo a evitar seja desconsiderado o regime normativo anterior, inaugurado pela Lei 7.713/88, e, por conseguinte, preservando os direitos com origem em situações jurídicas já consolidadas.*

*O equívoco bem poderia ter sido evitado, não fosse o veto ao parágrafo único do art. 33, que assim dispunha: “Exclui-se da incidência do imposto o valor do benefício que, proporcionalmente, corresponder às parcelas de contribuições efetuadas no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995, cujo ônus tenha sido do participante, bem como o resgate dessas contribuições”*

*Na vigência da Lei 7.713, de 22.12.88, a teor do art. 3º os rendimentos do trabalho, inclusive a parcela de contribuição vertida para o plano securatório, eram tributadas na fonte, razão por que, mais adiante, quando do recebimento do benefício, nos termos do art. 6, inciso VII, “b”, não incidia imposto de renda em relação à referida parcela.*

*Impõe-se preservar essa sistemática no período de vigência da lei, a saber, de 01.01.89 a 31.12.95.*

(...)

*A questão, contudo, data vênua, não se resolve satisfatoriamente se o exame da legislação a partir da edição da Lei 7.713/88, como vêm preconizando alguns julgados, salvo se todos os autores começaram a contribuir com o plano de previdência após 01.01.89, hipótese rara, considerando que são pessoas com tempo de serviço para aposentação.*

*Para a fixação de conclusões consistentes, é preciso voltar no tempo e remarcar que a sistemática anterior à Lei 7.713/88, até onde foi possível levantar diante do silêncio das petições iniciais que versam o tema, dispunha de forma semelhante à da Lei 9.250/95. Confira-se o art. 2º do Decreto-lei 1.642, de 07.12.78:*

*“Art. 2º As importâncias pagas ou descontadas, como contribuição, a entidades de previdência privada fechadas que obedeçam às exigências da Lei 6.435, de 15 de julho de 1977, poderão ser deduzidas na cédula "c" da declaração de rendimentos da pessoa física participante”.*

*Ora, se os autores deduziram da base de cálculo do imposto, no ajuste anual, o que contribuíam para os planos, não há que falar de bitributação sob a égide desta e da vigente sistemática. Com base no dispositivo acima transcrito, as contribuições não foram tributadas, ou melhor, não foram oneradas. Seguindo-se à tributação houve a dedução, equivalendo a contribuições livres de gravame. Mas adiante, quando reavidas sob a forma de benefícios ou resgate, naturalmente, devem sujeitar-se ao imposto.*

*Urge lembrar que a Administração tributária recuou em parte, vindo a lume texto normativo provisório (Mo 2.062-63, de 23.02.2001, art. 79, que exclui da incidência de imposto de renda o valor do resgate de contribuições efetuadas no período de 01.02.89 a 31.12.95, cujo ônus tenha sido do participante. O passo, embora significativo, não foi suficiente. Restam os benefícios, obrigações renovados mês a mês, à espera de orientação semelhante.*

*Ocorre que a falta de menção expressa no texto da Lei 7.713/88 não significa que tenha sido desconsiderado o regime tributário das contribuições como fato decisivo para definir o tratamento dispensado aos benefícios previdenciários concedidos ou ao resgate. Em qualquer legislação sobre a matéria, e vimos dois outros diplomas, essas variáveis se conjugam, quer para não tributar duas vezes, quer para não deixar de tributar o fato econômico.*

(...)

*Por fim, não merece acolhida a informação do Presidente da Fundação de Assistência dos Empregados da CEB — FACEB (fls. 47), dizendo ser impossível identificar que parcela do benefício pago corresponde às contribuições vertidas pelo próprio beneficiário. Aceitar tal argumento é chancelar o caos atuarial da referida Fundação. Não há notícia nos autos de que tenham sido efetuados depósitos. Doravante os depósitos deverão atender à sentença de mérito ora prolatada.*

#### *Dispositivo*

*Do exposto, observada a decadência referente a benefícios anteriores a 04.11.94, julgo parcialmente procedente o pedido para condenar a União (fazenda Nacional) à repetição do imposto de renda pessoa física que incidiu sobre o valor de cada benefício, imposto que, proporcionalmente, correspondeu às parcelas de contribuição efetuada no período de 01.01.89 a 31.12.95, cujo ônus tenha sido do participante do plano, declarando-se a inexistência de relação jurídica nesses mesmos termos.*

(...)”.

Na verdade, não houve retenção do IR-Fonte a partir de junho/2001. E, também, não houve apuração pela autuada do "quantum" que seria o valor do IRPF recolhido indevidamente sobre as contribuições tributadas do período não decaído: **04/11/94 a 31/12/95, para o Plano de Benefícios — aposentadoria complementar.**

A empresa autuada (fonte do pagamento dos benefícios) não tem esse cálculo atuarial, quanto às supostas contribuições pagas pelos empregados desse período não decaído, para fazer a apuração do "quantum" do IRPF pago indevidamente pelos participantes do Plano (autores da ação judicial, beneficiados com a decisão transitada em julgado), quanto ao período não decaído: 04/11/94 a 31/12/95.

Não se tem registro de quanto foi a contribuição patronal no período e de quanto foi a contribuição do participante no plano de benefícios, no período não decaído, para se alegar valor pago indevidamente. Não há registro, nem provas, se a contribuição foi paritária ou não, ou se foi exclusiva patronal. A autuada nada comprovou nos autos.

A propósito, compulsando o Estatuto da autuada (fls. 51/70), consta do art. 9º que são patrocinadores da FACEB, a CEB (principal patrocinadora), a própria FACEB e outras pessoas jurídicas por convênio. De modo que o plano de custeio dos Planos de Benefícios dos empregados da CEB (participantes dos Planos) são custeados pela CEB (contribuição patronal), e por contribuições dos empregados. Por conseguinte, não se sustenta a alegação da FACEB de que o custeio dos Planos foi arcado exclusivamente pelos em empregados (participantes).

Diante do exposto, a conclusão inevitável, é a seguinte: não há comprovação alguma nos autos de que houve pagamento indevido no período questionado pelos autores da ação (período não decaído), pois a autuada não tem controle atuarial do que foi pago indevidamente, quando foi pago e por quem foi pago.

A propósito, consta da Sentença do Juiz que a autuada, em suas alegações em juízo, objetara que não teria condições ou seria impossível identificar que parcela do benefício pago corresponde às contribuições custeadas pelo próprio beneficiário, e o juiz, na fundamentação da sentença, assim se pronunciou (fl. 243), *verbis*:

*Por fim, não merece acolhida a informação do Presidente da Fundação de Assistência dos Empregados da CEB — FACEB (fls. 47), dizendo ser impossível identificar que parcela do benefício pago corresponde às contribuições vertidas pelo próprio beneficiário. Aceitar tal argumento é chancelar o caos atuarial da referida Fundação. Não há notícia nos autos de que tenham sido efetuados depósitos. Doravante os depósitos deverão atender à sentença de mérito ora prolatada.*

Vale dizer: a FACEB alegou que não teria como apurar isso, e jamais segregou o quanto do benefício pago ao integrante do plano decorreu de contribuição de ônus patronal, e quanto de ônus do empregado.

Ou seja: como frisado na fundamentação da Sentença do Juiz (sentença confirmada em grau de recurso e transitada em julgado), os beneficiários da ação judicial, se já estavam aposentados quando do ajuizamento da ação, então contribuíram, em tese, para o plano de previdência complementar privada fechada, sob a égide do Decreto-Lei 1.642 (art. 2º), Lei 7.713/88 e Lei 9.250/95.

Na vigência do Decreto-Lei 1.642/78 -(art. 2º), de 07/12/78, esses beneficiários (autores da ação) excluíram da declaração de ajuste - cédula C - os valores de contribuição para o Plano; logo, quanto ao período de vigência da Dec-Lei 1.642/78 (art. 2º) não há que se

falar em duplicidade de pagamento, pois o tratamento tributário é mesmo do art. 33 da Lei 9.250/95.

Então, para as contribuições de ônus dos participantes no Plano de previdência Complementar Privada Fechada, apenas na vigência da Lei 7.713/88 estaria configurada, possivelmente, duplicidade de tributação (período 01.01.89 a 31.12.95), pois a citada lei vedava a exclusão das contribuições para o Plano de Previdência dos rendimentos tributáveis. Entretanto, a maior parte do imposto pago indevidamente desse período já está decaído. Apenas, está a salvo da decadência o período de **04/11/94 a 31/12/1995**.

Mas, como a autuada não tem controle atuarial do que foi pago, por quem foi pago, e quando foi pago, não se tem o "quantum" que supostamente fora pago indevidamente.

Destarte, como demonstrado, a autuada, em nenhum momento, nos autos comprovou que os autores da ação pagaram as contribuições para o Plano (e quanto teriam pago) no período de 04/11/94 a 31/12/1995 (período não decaído). Logo, não se tem o "quantum" de IRPF que teria, supostamente, pago indevidamente.

Ainda, independentemente do *quantum pago* indevidamente pelos participantes no plano, como já restou sobejamente demonstrado, a autuada não tinha respaldo legal, e muito menos judicial, para NÃO fazer as retenções do IR-Fonte sobre os benefícios pagos a partir de junho/2001”.

Pois bem, como exaurientemente dissertado pelo I. Relator da decisão *a quo*, cujo voto é aqui assumido, em momento algum da ação judicial suscitada pela recorrente existe previsão ou determinação para que a fonte pagadora (contribuinte) deixe de efetuar a retenção na fonte do Imposto de Renda incidente sobre os benefícios pagos a associados.

Ao contrário, a determinação expressa foi no sentido de que os valores deveriam ser depositados em conta do Juízo. E sequer tinha sido cumprida, o que levou o Magistrado a consignar em sua decisão:

**“Por fim, não merece acolhida a informação do Presidente da Fundação de Assistência dos Empregados da CEB — FACEB (fls. 47), dizendo ser impossível identificar que parcela do benefício pago corresponde às contribuições vertidas pelo próprio beneficiário. Aceitar tal argumento é cancelar o caos atuarial da referida Fundação. Não há notícia nos autos de que tenham sido efetuados depósitos. Doravante os depósitos deverão atender à sentença de mérito ora prolatada”.**

Pelo exposto, afasto as argumentações da recorrente e nego provimento ao recurso voluntário nesta parte e em relação ao tema suscitado.

Então, transposta a muralha que poderia impedir o prosseguimento do julgamento, passo à apreciação das normas legislativas e regulamentares aplicáveis à matéria.

Prescrevia o RIR/1999, então vigente:

*Art. 717. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário ([Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, arts. 99 e 100](#), e [Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º](#)).*

De seu turno, o artigo 9º, da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002:

*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](#))*

E para completar o quadro, o artigo 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no que é pertinente:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: ([Vide Lei nº 10.892, de 2004](#)) ([Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007](#))*

*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; ([Vide Lei nº 10.892, de 2004](#)) ([Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007](#))*

Interpretando tais dispositivos e possibilitando sua operacionalização prática, o PN COSIT nº 1, de 24 de setembro de 2002, dispôs, naquilo que é relativo ao que aqui se discute (com acréscimos dos destaques):

#### ***IRRF. RETENÇÃO EXCLUSIVA. RESPONSABILIDADE.***

*No caso de imposto de renda incidente exclusivamente na fonte, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é da fonte pagadora.*

#### ***IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.***

*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 o 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.*

Como corolário, artigo 45, do Código Tributário Nacional:

*Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.*

*Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.*

Então, indubitável, havia (e ainda há) norma legislativa e regulamentar prevendo a obrigatoriedade da retenção pela fonte pagadora e a consequente penalização em caso de descumprimento.

No caso dos autos, restou plenamente comprovada a omissão da fonte pagadora em promover a retenção nos períodos objeto de lançamentos, cabendo a divisão, como corretamente feito pelo Fisco, de duas formas de imputação, considerando a interpretação dada pelo PN acima referido:

- a) IRRF acrescido de multa de ofício e juros de mora relativamente ao período de janeiro/2007, considerando que os lançamentos ocorreram em novembro/2007 e a data fixada para entrega da DIRPF a que se refere o PN foi abril/2008;
- b) Multa e Juros Isolados para os períodos de 2003 a 2006, tendo em vista já haverem sido ultrapassadas as datas respectivas da entrega da DIRPF de cada ano.

Embora com a vigência da Lei n.º 11.488, de 2007, que promoveu alterações no art. 9.º da Lei n.º 10.426/02 e no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, tenham surgido alguns julgados no sentido de não haver previsão legal para a exigência da multa isolada (tema que, destaque-se, **não foi aventado pela recorrente**), ainda assim, para se atentar ao princípio da busca da verdade material, de se esclarecer que a matéria já foi devidamente apreciada e superada pela E. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) mediante, entre outros, o Acórdão n.º 9202-005.326, de 30 de março de 2017:

**Assunto: Obrigações Acessórias Exercício: 2007, 2008, 2009**

**OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA. MULTA ISOLADA**

*Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9.º, da Lei n.º 10.426, de 2002, mantida pela Lei n.º 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste. Nesta hipótese, não há que se falar em retroatividade benéfica da Lei no. 11.488, de 2007.*

Por concordar com a posição expressa no Acórdão, transcrevo parcialmente o voto do Relator, Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior:

*“A propósito, alinho-me aos que entendem, no âmbito deste CARF, não se confundir a penalidade estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, base legal do presente lançamento e aplicável à fonte pagadora dos rendimentos, com eventual sanção decorrente do não recolhimento do Imposto sobre a Renda incidente sobre os rendimentos recebidos, este último de responsabilidade do beneficiário dos rendimentos e sujeito à eventual multa de ofício aplicável quando não houver recolhimento do principal previamente ao início da ação fiscal, com fulcro no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 24 de dezembro de 1996.*

*Entendo, a propósito, que a única ligação existente entre os citados dois dispositivos é a remissão, pelo dispositivo da mencionada Lei nº 10.426, de 2002, ao percentual de 75%, estabelecido pela Lei nº 9.430, de 1996, para fins de determinação do quantum devido a título de sanção.*

*Bastante elucidativo a propósito é o excerto abaixo do voto vencedor proferido na Câmara Superior de Recursos Fiscais no âmbito do Acórdão CSRF 9202-003.582, de 03 de março de 2015, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, (...) “verbis”:*

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

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

*Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.”*

O dispositivo acima não deixa a menor brecha para que se entenda que a penalidade nele prevista poderia ser exigida de outra forma, que não a isolada. Com efeito, a penalidade está sendo aplicada à fonte pagadora, que não é a beneficiária dos rendimentos, portanto resta descartada qualquer possibilidade de cobrança desta multa juntamente com o imposto, cujo ônus, repita-se, não é da fonte pagadora, e sim do beneficiário.

Confirmando esse entendimento, o parágrafo único especifica a base de cálculo da multa, que nada mais é que o tributo que deixou de ser retido ou recolhido.

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

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

I. de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II. cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 10.426, de 2002, portanto não há que se falar que este último dispositivo tenha se referido ao art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, para tomar de empréstimo algo além dos percentuais nele estabelecidos - 75% e 150%. Isso porque a problemática que envolve as modalidades de exigência das penalidades constantes do § 1º do art. 44 – vinculadas ao imposto ou exigidas isoladamente - não se coaduna com a multa por falta de retenção na fonte. Esta, quando exigida, obviamente será isolada, eis que o principal, ou seja, o imposto, será cobrado não da fonte pagadora, mas sim, repita-se, do beneficiário dos rendimentos.

Com estas considerações, constata-se que a referência feita pelo art. 9º, da Lei n.º 10.426, de 2002, aos incisos I e II, do art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, está focada nos incisos I e II do caput, e não nos incisos I e II do § 1º, do contrário estar-se-ia atribuindo à fonte pagadora o papel de sujeito passivo contribuinte do tributo, e não o de mera intermediária entre este e o Fisco, responsabilidade esta conferida por lei.

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

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

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

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

(...)

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

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I. de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

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

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

Tanto é assim que o art. 9º teve de sofrer também um ajuste, em função da realocação da multa de 150% (do caput para o § 1º). Ademais, também havia neste dispositivo a previsão de aplicação de multa de ofício à fonte pagadora, pelo recolhimento em atraso do Imposto de Renda Retido na Fonte, sem o acréscimo da multa de mora. Assim, na mesma linha da exclusão levada a cabo na nova redação do art. 44, esta penalidade teria de ser excluída do art 9º, já que não haveria sentido em permanecer no ordenamento jurídico apenas para apenar a fonte pagadora. Confirma-se a alteração do art. 9º, promovida pela mesma Lei nº 11.488, de 2007 (g.n.):

"Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado."

Ora, se a multa pela falta de retenção e recolhimento na fonte houvesse sido efetivamente extinta, não haveria qualquer razão para que se alterasse o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, como foi feito acima. A alteração visa claramente adaptar esse dispositivo à nova topografia do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, o que de forma alguma sinaliza que dita penalidade teria sido extinta. Além disso, repita-se que a nova redação visou excluir a exigência de multa de ofício pelo recolhimento, pela fonte

pagadora, do IRRF fora do prazo sem multa de mora, tal como 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.

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.

*Rechaça-se assim, a partir dos argumentos supra também a tese de revogação da referida multa isolada pela nova redação dada pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, ao art. 9.º da Lei n.º 10.426, de 2002.*

*Ainda, de se ressaltar que a multa isolada aplicada no caso sob análise, como mencionado, tem previsão legal própria, no art. 9.º da Lei n.º 10.426, de 2002, com sua base de cálculo definida em seu parágrafo único, e somente se vincula ao art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996, quanto ao percentual a ser aplicado. Já a exigência dos juros de mora isoladamente ao caso em questão, possui previsão legal no art. 43, caput e parágrafo único, ambos também da Lei n.º 9.430, de 1996”.*

Finalizando, a 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção, apreciando assunto idêntico e acolhendo o entendimento do I. Relator, Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio decidiu na mesma linha assumida neste voto:

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

**Ano-calendário: 2010**

**MULTA E JUROS ISOLADOS. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.**

*Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do imposto de renda passa a ser do beneficiário dos rendimentos. É cabível, no entanto, a aplicação, à fonte pagadora, da multa e juros isolados pela falta de retenção ou de recolhimento ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste (Ac. 1302-004.335 – Sessão de 11 de fevereiro de 2020 – Relator Ricardo Marozzi Gregorio)*

Consequentemente não há ressalva a fazer ao trabalho fiscal, calcado na mais estrita observância das normas vigentes, pelo que devem ser mantidos os lançamentos perpetrados pelo Fisco.

## **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, encaminho meu voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos de **IRRFONTE**, **Multa Isolada** e **Juros Isolados** (AI – fls. 7/31 )

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone