



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 19515.720642/2013-80  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-005.339 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de junho de 2016  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF  
**Recorrente** BIOSEV S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.  
APLICAÇÃO DO ART. 173, INC. I, DO CTN.

O prazo decadencial para constituição de obrigações tributárias acessórias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inc. I, do CTN, vez que, nesta hipótese, não há pagamento a ser homologado pela Fazenda Pública.

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

Encerrado o prazo para entrega da declaração de pessoa física, 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, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, tendo ou não os rendimentos sido submetidos à tributação no ajuste.

JUROS ISOLADOS. IRRF. INEXISTÊNCIA DE RETENÇÃO.  
APURAÇÃO APÓS O PRAZO LEGAL PARA A ENTREGA DE  
DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL PELO CONTRIBUINTE.  
CABIMENTO.

1. No período compreendido entre a data em que a retenção deveria ter sido recolhida, pela fonte, e a data final prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, pelo beneficiário, a mora é da própria fonte, e não do beneficiário.

2. Nesse período, a fonte responde pelos juros moratórios.

3. O sujeito passivo indireto somente não responde pela mora a qual não der causa, que é a mora contada a partir da data final da entrega da declaração

pelo contribuinte, ocasião em que o rendimento deve ser oferecido à tributação no ajuste.

**IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. MULTA QUALIFICADA. IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. EQUÍVOCO.**

1. O art. 674 do RIR/99 e seu § 1º estabelecem, para o sujeito passivo, o ônus de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, os beneficiários dos pagamentos realizados, assim como as suas causas subjacentes.

2. Em não havendo comprovação, tais pagamentos são tributados exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.

3. A inexistência de razões recursais quanto ao lançamento do IRRF, torna definitivo o lançamento, na dicção do parágrafo único do art. 42 do Decreto nº 70.235/1972.

4. Diante do evidente equívoco na qualificação da multa e, conseqüentemente, na identificação da matéria tributável (art. 142 do CTN), deve ser cancelada a sua qualificação.

5. Não pode a DRJ, enquanto órgão julgador, corrigir o lançamento, para corrigir os fundamentos da qualificação, sob pena de ofensa ao princípio do devido processo legal (*due process of law*).

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.**

1. Os juros de mora são aplicáveis sobre a multa de ofício, na medida em que ela é integrante do crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

2. O tributo e a multa têm datas de vencimentos distintas.

3. Diferentemente do tributo, que decorre exclusivamente do seu respectivo fato gerador, a multa de ofício decorre do lançamento.

4. O vencimento da multa por lançamento de ofício se dá no prazo de 30 dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, I) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, para manter a multa de ofício isolada e a sua qualificação. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Marcelo Malagoli da Silva, Natanael Vieira dos Santos e Lourenço Ferreira do Prado, que davam provimento ao recurso voluntário neste item. Redator Designado para apresentar o voto vencedor o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo; II) por unanimidade de votos, afastar a preliminar de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar a qualificação da multa de ofício aplicada sobre o IRRF apurado com base em pagamento a beneficiário não identificado.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

Kleber Ferreira de Araújo - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira de Araújo, Lourenço Ferreira do Prado, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Malagoli da Silva, Marcelo Oliveira, João Victor Ribeiro Aldinucci e Natanael Vieira dos Santos.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da 3ª Turma da DRJ/SP1, cuja ementa e resultado são os seguintes:

### *DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.*

*Não havendo recolhimento antecipado, o termo inicial para contagem do prazo decadencial é de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido realizado, conforme previsto no inciso I do artigo 173, do CTN. Exercício seguinte se refere ao exercício financeiro posterior àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O mesmo se aplica no caso de qualificação da multa de ofício. Lançamento cientificado antes da ocorrência da decadência.*

### *MULTA ISOLADA. JUROS DE MORA. NÃO RETENÇÃO DO IRRF.*

*Pagamento de Bônus a funcionário por objetivos alcançados, por intermédio de Plano de Previdência Privado, é passível de retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF.*

*Cabe o lançamento da multa isolada e dos juros de mora em decorrência da constatação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física, da não retenção do IRRF, pela empresa.*

### *PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.*

*O pagamento a beneficiários não identificados, mesmo que seja identificada a causa do pagamento, acarreta a necessidade da retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, à alíquota de 35%.*

### *MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.*

*Aplica-se a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, pelo fato da fiscalização ter apurado que o contribuinte realizou operação por intermédio de contribuição à Previdência Privada para acobertar pagamento de Bônus, evitando o recolhimento de tributos devidos. O mesmo se aplica no caso dos pagamentos a beneficiários não identificados.*

### *JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.*

*A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.*

### *Impugnação Improcedente*

### *Crédito Tributário Mantido*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/07/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 0

8/07/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 11/07/2016 por KLEBER FERREIRA

DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por RONALDO DE LIMA MACEDO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, foi mantida integralmente a exigência de crédito tributário constituído através de Auto de Infração Imposto de Renda Retido na Fonte, no valor total de R\$ 6.241.638,10, decorrente das seguintes acusações:

- a) o contribuinte, em benefício próprio, de seus administradores e empregados contratados (que ocupam funções de gerência e direção), efetuou o pagamento de remuneração variável em razão de metas atingidas, ora intitulado pela empresa de Programa de Bônus, ora SIGN UP. Isso ocorreu mediante crédito em contas de previdência privada, de forma a assegurar sua dedução no lucro real, e a evitar a incidência de contribuições previdenciárias e demais encargos trabalhistas, bem como o pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, no momento do pagamento, propiciando, inclusive, que os ditos empregados submetessem seus rendimentos a uma menor tributação em razão do regime próprio dos planos de previdência privada complementar;
- b) o rendimento pago não tem a natureza de Previdência Complementar. Houve uma contratação firmada especificamente entre o empregado e a empresa, acordando o pagamento de uma remuneração variável, em razão dos resultados alcançados pela segunda, que se pressupõem vinculados à atuação do primeiro. Ou seja, trata-se de bônus, contabilizado como tal e omitidos da tributação federal;
- c) o contribuinte prestou falsa declaração ao deixar de acrescentar ditas parcelas à base de cálculo da remuneração. Acresça-se a isto o fato de ter se utilizado de simulação (meio ardiloso) para o pagamento destas verbas remuneratórias, no intuito de evitar a tributação, ou seja, fazer o pagamento via aporte em previdência privada e não informando tais parcelas em folhas de pagamento;
- d) o sujeito passivo omitiu do fisco federal o pagamento de remuneração/bônus, utilizando o produto financeiro previdência privada como instrumento desta omissão. Assim, para determinados empregados e executivos, tudo com o fim de se furar à tributação, efetuava o crédito dos bônus direto nas contas do Plano de Previdência Complementar de Contribuição Variável de cada segurado;
- e) os valores não foram informados em folhas de pagamento, GFIPs e DIRFs;
- f) foram realizados lançamentos contábeis em conta de bônus;
- g) os bônus tinham natureza remuneratória;
- h) somente os cargos de gestão e empregados selecionados recebiam remuneração variável/bônus, através de depósito nesta conta de previdência privada;
- i) a empresa mantém outros planos de previdência complementar no próprio ITAÚ, disponível a todos os funcionários, os quais serviriam como complemento à aposentadoria desses participantes. Porém, o

objetivo da empresa ao fazer aportes em contas de previdência privada no plano variável reside em uma simulação jurídica;

- j) o resgate não é condição essencial à caracterização das infrações que levaram a esta autuação. Estas considerações estão sendo tecidas para reforçar a tese de que o contribuinte agiu de má fé, subvertendo o instituto (previdência privada), ao ter permitido resgates em exagerada frequência, dissociados da ocorrência de um estado de necessidade;
- k) quando o resgate ocorre de forma indiscriminada, pode indicar, e é este justamente o caso ocorrido com o fiscalizado, que o plano de previdência pode estar servindo a fins ilícitos;
- l) a empresa somente não responde pelas contribuições previdenciárias, pois, na condição de Agroindústria, fez opção por tributação previdenciária patronal baseada no faturamento. Esta lavratura a levará a arcar com a multa isolada e juros de mora isolados em razão de não ter promovido a retenção e o recolhimento do imposto sobre valores em espécie entregues ao beneficiário, ocultados mediante depósitos em conta de previdência privada, que não correspondem à contribuição do empregador, não se cogitando dos efeitos do art. 675 do RIR/99;
- m) ao depositar os valores dos bônus em conta de previdência privada, a empresa sonegou a incidência do IRRF, criando, assim, uma simulação de conta corrente para pagamento dos bônus através do fundo FGB de previdência privada, devendo responder pela multa qualificada;
- n) após o prazo legal de entrega da Declaração de Ajuste pelo beneficiário, o valor do imposto de renda (montante principal do IRRF) não pode ser exigido da fonte pagadora (fiscalizada). Apenas a multa e os juros isolados podem ser cobrados da fiscalizada - Parecer Normativo Cosit nº 1/2002;
- o) a empresa não indicou o(s) beneficiário(s) do valor de R\$ 165.000,00, com data de 27/06/2008, alegando falta de tal informação por parte da seguradora;
- p) como a empresa não identificou o beneficiário, deverá incidir o IRRF exclusivamente na fonte, sobre a base reajustada, com a alíquota de 35%, sendo considerado vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância, conforme o *caput* do art. 61, e §§ 2º e 3º, da Lei 8.981/1995;
- q) a multa deve ser qualificada, pelo fato de a empresa ter tentado impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador do IRRF, fazendo o pagamento de remunerações via cartões de premiação e informando tais valores na contabilidade como despesa de marketing e propaganda, sendo essa atitude uma sonegação (inc. I do art. 71 da Lei 4.502/1964).

Para julgar improcedente a Impugnação e manter a autuação fiscal, a decisão da DRJ se sustentou basicamente nas seguintes premissas:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/07/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 0

8/07/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 11/07/2016 por KLEBER FERREIRA

DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por RONALDO DE LIMA MACEDO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**Decadência:**

- a) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I, do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- b) comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, deve-se aplicar o inc. I do artigo 173 do CTN;

**Mérito:**

- c) a empresa é obrigada a informar em folha de pagamento todas as verbas pagas aos seus segurados, empregados ou contribuintes, independentemente de serem parcelas integrantes da contribuição previdenciária ou de qualquer outro imposto e independentemente da forma de pagamento, o que não ocorreu com a parcela de bônus paga aos seus segurados via aporte em previdência privada (artigo 32, inc. I, da Lei 8212/1991, c/c artigo 225, inc. I e § 9º, do RPS;
- d) os aportes feitos não foram pagos de forma eventual, tendo sido pagos como contraprestação do trabalho;
- e) o Decreto 3.048/99 acrescentou a necessidade de que o abono seja expressamente desvinculado do salário por força de lei (artigo 214, § 9º, inc. V, alínea j);
- f) os abonos de qualquer natureza, concedidos em virtude de lei, dissídio, acordo coletivo ou contrato, fixos ou variáveis, integram a base de cálculo;
- g) integram também a base de cálculo da contribuição previdenciária, os abonos vinculados a fatores como eficiência, assiduidade, tempo de serviço e outros de natureza compensatória, bem como valores pagos a título de abonos, de forma espontânea e em caráter transitório;
- h) os pagamentos não podem ser classificados como contribuições a planos de previdência, pois verifica-se que há contratação firmada entre o empregado e a empresa, acordando o pagamento de uma remuneração variável/bônus, em razão de atingimento de metas, que se pressupõe vinculados à atuação do primeiro;
- i) o Plano de Previdência Complementar de Contribuição Variável – FGB, contratado, não tem as características dos planos para formação de recursos para garantir uma renda futura;
- j) no caso, as contribuições são livres, podendo ser efetuadas a qualquer tempo e em qualquer valor, destinando-as à cobertura de Benefícios de Renda por Sobrevivência – Renda Temporária. Logo, tem característica

praticamente de conta poupança e não de um plano de aposentadoria com definição de contribuições e tempo de resgate;

- k) ficou comprovado que os beneficiários sacavam os aportes realizados pela empresa em datas aleatórias e, em muitos casos, logo após a ocorrência dos depósitos, demonstrando claramente finalidade outra que não a formação de um pecúlio para a aposentadoria;
- l) no que tange à multa isolada e aos juros do IRRF, está correta a autuação fiscal, com o lançamento da multa e juros isolados decorrente do imposto não retido na fonte;
- m) verificada a falta de retenção após o prazo legal de entrega da DAA pelo beneficiário, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação (arts. 624, 717 e 722 do RIR/99; art. 9º da Lei 10.426/2002 c/c artigo 44 da Lei 9.430/96; Parecer Normativo Cosit nº 1 de 2002);
- n) Sobre o Imposto de Renda Exclusivamente na Fonte, à alíquota de 35%, como a contribuinte não identificou o(s) beneficiário(s) com seus respectivos valores referentes ao lançamento datado de 27/06/2008, no valor de de R\$ 165.629,89, descrito como SIGN UP, sujeita-se à tributação (artigo 61 da Lei 8.981/1995 e artigo 74 da Lei 8.383/1991);
- o) quanto à imposição da multa qualificada, a própria prática da contribuinte de fazer pagamentos de Bônus, com as características de remuneração por atingimento de objetivos, através de Planos de Previdência, com características de conta de poupança/investimento, configura “simulação”, “conduta fraudulenta” e “dolo” (§1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96);
- p) não houve lançamento de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada;
- q) os juros, incidentes sobre o crédito tributário lançado, serão calculados e atualizados até o efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e da cobrança do crédito tributário mantido, após tornar-se definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado;
- r) de qualquer modo, a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício está prevista nos artigos 43 e 61, §3º da Lei nº 9.430/96. Por fim, os artigos 113, § 1º e 139, do CTN, dispõem que a penalidade pecuniária, a despeito de não ser tributo, faz parte do crédito tributário e, por conseguinte, deve receber o tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

A contribuinte tomou ciência da decisão, por meio eletrônico, em 27/02/2014 (fl. 1038), e interpôs recurso voluntário em 27/03/2014, no qual alegou o seguinte:

**Decadência:**

- a) a recorrente efetivamente pagou IRRF no período abrangido pela decadência, como demonstraram as DCTFs mensais (fls. 154/381) e o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/07/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 0

8/07/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 11/07/2016 por KLEBER FERREIRA

DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por RONALDO DE LIMA MACEDO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Demonstrativo de Base de Cálculo e Apuração de Multa Isolada por Falta de Retenção do IRRF, e Juros Lançados;

- b) a DRJ adotou a tese da separação “por rubrica”, a qual já foi definitivamente afastada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais;
- c) quanto à multa de ofício qualificada, a recorrente não praticou qualquer conduta à qual possa ser atribuída a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que afasta a aplicação do artigo 173, I do CTN, devendo assim ser reconhecida a decadência apontada na impugnação com base no art. 150, § 4º;

**Mérito:**

- d) o Plano de Previdência Complementar de Contribuição Variável, na modalidade FGB, mantido pela contribuinte, foi instituído em conformidade com as normais constitucionais e legais (art. 202 da CF/88 e arts. 26 e 27 da LC 109/2011);
- e) trata-se de plano coletivo, que garante benefícios previdenciários a um grupo de pessoas constituído por mais de uma categoria de empregados e dirigentes, diretamente vinculados à recorrente e outras empresas do grupo LDC, implantado mediante contrato celebrado com o ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA S.A, com atendimento a todas as exigências de forma, critérios e requisitos mínimos estabelecidos pelo órgão regulador (SUSEP);
- f) a CF prevê ações dos Poderes Públicos e da sociedade, para assegurar os direitos à saúde, à previdência e à educação;
- g) embora tais ações fossem do Estado, o legislador tem incentivado a participação dos particulares;
- h) as empresas que, por iniciativa própria ou por força de negociação coletiva, oferecerem a seus empregados benefícios nestas áreas, ficam desoneradas de incidências tributárias;
- i) os benefícios não têm relação com o trabalho prestado, sendo reconhecida pela legislação ordinária, doutrina e jurisprudência, como sendo de natureza assistencial e/ou previdenciária, não integrando o salário, nem a remuneração dos empregados para nenhum efeito;
- j) a contribuição previdenciária somente pode incidir sobre verbas que configurarem rendimentos do trabalho pagos ou creditados a pessoa física, estando expressamente excluídos dessa base os benefícios que, mesmo concedidos em decorrência de contrato de trabalho ou de prestação de serviços, são despojados de caráter remuneratório (art. 195, inc. I, alínea “a”);
- k) o legislador passou a estimular a participação das empresas na instituição de programas de previdência privada, que basicamente estabelecem o

seguinte: (i) as contribuições efetivamente pagas pela pessoa jurídica, relativas aos programas de previdência privada, não serão consideradas integrantes da remuneração dos beneficiários para efeitos trabalhistas, previdenciários e de contribuição sindical [...] (art. 2º do Decreto-Lei 2.296/86); (ii) os benefícios e condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes (art. 202, *caput* e §§ 1º e 2º, da CF/88); (iii) as contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de IR, nos limites e nas condições fixadas em lei, não incidindo tributação e contribuições de qualquer natureza sobre elas (art. 69, *caput* e §1º, da LC 109/01); (iv) ficam isentos do IR os rendimentos percebidos por pessoas físicas de contribuições pagas pelos empregadores relativas a programas de previdência privada em favor de seus empregados e dirigentes (art. 6º, inc. VIII, da Lei 7.713/98 e art. 39, do RIR/99);

- l) conforme o § 2º do art. 202 da CF/88, basta que as contribuições sejam pagas a entidades de previdência privada regularmente constituídas, cujos planos tenham sido instituídos na forma da lei, para que não sejam consideradas integrantes da remuneração. Assim, equivale à verdadeira imunidade, na medida em que seu significado é claro: a verba não pode ser inserida na remuneração, nem para efeitos da incidência de direitos trabalhistas, nem para efeitos de incidências tributárias. Não pode a fiscalização pretender que tais contribuições sejam consideradas pagamento de remuneração disfarçada, porque essa não é a sua natureza.
- m) trata-se de Plano de Previdência Complementar de Contribuição Variável, na modalidade FGB, estruturado no Regime Financeiro de Capitalização, devidamente aprovado pela SUSEP, que contempla contribuições e benefícios de renda por sobrevivência para gerentes e diretores da empresa;
- n) as regras do referido Plano estão definidas no Regulamento Básico do Fundo Corporate Itauprev e no Contrato, e estão rigorosamente de acordo com a legislação previdenciária em vigor;
- o) contudo, no entender da fiscalização, pelo fato de não ter havido contribuições do Participante e pelo fato de terem ocorrido resgates parciais/totais, tratar-se-ia de pagamento de remuneração variável – bônus;
- p) ocorre que, em se tratando de Plano de Previdência Complementar de Contribuição Variável, as contribuições são livres, podendo ser efetuadas a qualquer tempo e em qualquer valor. Ainda, destinando-se tais contribuições à cobertura de Benefícios de Renda por Sobrevivência, dão obrigatoriamente direito aos resgates.
- q) a decisão recorrida se equivocou ao considerar que houve uma contratação firmada entre o empregado e a empresa, acordando o pagamento de uma remuneração variável/bônus, em razão de atingimento de metas;

- r) nem o TVF, nem os elementos dos autos provaram essa afirmação;
- s) o fiscal autuante limitou-se a fundamentar o lançamento no único fato de ter a recorrente, em algumas situações, erroneamente contabilizado na conta pertinente a “Bônus a Pagar” valores relativos a aportes a plano de previdência privada feitos ao ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA S.A;
- t) a natureza jurídica da verba não decorre da sua contabilização, mas do seu regime jurídico;
- u) a autoridade fiscal discorre sobre a natureza jurídica da previdência complementar e do seu suposto uso indevido pela recorrente, em razão de nenhum aporte ter sido feito pelos participantes;
- v) contudo, tratando-se de Plano de Previdência na modalidade Contribuição Variável, é inerente a possibilidade de as contribuições serem feitas em qualquer valor e a qualquer tempo, constando expressamente do Regulamento do Plano aprovado pelo SUSEP e no Contrato não haver obrigatoriedade de o participante contribuir;
- w) a circular SUSEP 338/2007, que consolida as regras e critérios aplicáveis à cobertura por sobrevivência oferecida em planos de previdência complementar aberta, prevê que para esta modalidade o valor e a periodicidade das contribuições poderão ser definidos na proposta de inscrição, sendo facultado ao participante efetuar pagamentos adicionais a qualquer tempo;
- x) quanto aos resgates, tratando-se de plano na modalidade aberta, o *caput* do art. 27 da Lei Complementar 109/01 não deixa dúvida de que ao participante é possibilitado o resgate total ou parcial das contribuições vertidas ao plano. Ademais, a legislação previdenciária cuida do resgate como um direito do participante, que poderá ser exercido durante o prazo de diferimento, respeitados apenas os prazo de carência e intermediário entre os pedidos de resgate, na forma prevista no Regulamento e no Contrato;

#### **Fundamentos subsidiários:**

- y) a multa de 50% (artigo 44, inc. II, da Lei nº 9.430/96) pode ser exigida isoladamente;
- z) o mesmo não ocorre com a multa de 75% (inc. I), que só pode ser exigida em conjunto com o valor do tributo devido;
- aa) logo, nem o imposto e nem a multa do inc. I poderiam ser exigidos, pois a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física beneficiário, no prazo fixado para a entrega da declaração do ajuste anual, sendo que, após este prazo, só poderá ser cobrada da pessoa física (Parecer Normativo COSIT 01/2002);

- bb) ainda que fosse possível a exigência da multa isolada em questão, o que se admite para argumentar, não seria cabível a exigência da multa qualificada de 150%;
- cc) a fiscalização lançou mão de palavras “simulação”, “conduta fraudulenta” e “dolo”, para justificar a imposição da multa qualificada, sem, contudo, descrever com precisão elementos que demonstrassem a sua tipificação;
- dd) fica claro ao longo da acusação fiscal que a suposta inverdade consistiria no fato de a recorrente ter qualificado como aporte à previdência privada algo que a autoridade considera ser salário, de forma que há mera divergência quanto à qualificação jurídica dos fatos ocorridos, o que não é capaz de qualificar a multa;
- ee) nas hipóteses em que se conclua que o contribuinte praticou atos de planejamento ou elisão cujos efeitos fiscais devam ser desconsiderados pela Fazenda, mas que tais atos tenham sido praticados às claras, como no caso concreto, não pode ser imposta a multa qualificada;
- ff) não são cabíveis os juros isolados, sendo que, muito embora a recorrente tenha demonstrado na impugnação a ilegalidade de sua exigência, tal ponto não foi enfrentado pela decisão recorrida;
- gg) a incidência dos juros isolados limita-se, de acordo com o art. 61 da Lei 9.430/96, à hipótese de recolhimento em atraso do tributo por iniciativa do próprio sujeito passivo, o que não se dá nos casos de não recolhimento do IRRF pela fonte pagadora, em que esta, depois de encerrado o período de apuração, não é mais sequer sujeito passivo da obrigação tributária;
- hh) a respeito da exigência do IRRF, em razão de suposto pagamento a beneficiário não identificado, não pode prevalecer a multa qualificada de 150%;
- ii) a justificativa da autoridade fiscal para a imposição da multa qualificada (contabilização como despesa com marketing e propaganda) está absolutamente dissociada dos fatos que ela mesma pouco antes reconhece terem ocorrido (contabilização como SIGN UP);
- jj) além disso, considerando que o pagamento a beneficiário não identificado enseja a incidência de tributação específica sobre a base reajustada e pela alíquota de 35% , que por si só, já é superior a qualquer outra incidência quando a causa do pagamento e o beneficiário são identificados, é certo que o mero fato de ter ocorrido pagamento a beneficiário não identificado não pode por si só justificar a imposição de multa qualificada, conforme recente decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais;
- kk) os juros moratórios não podem incidir sobre a multa de ofício;
- ll) os débitos de tributos e contribuições e de multas tem causas diversas, não se confundindo;
- mm) enquanto os tributos e as contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal;

nn) o artigo 43 da Lei nº 9.430/96 evidencia que o artigo 61 prevê a cobrança de juros unicamente sobre o valor dos tributos e contribuições;

oo) tece, ainda, várias considerações a respeito do assunto, acrescentando decisões administrativas e dispositivos legais.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

### 1 Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

### 2 Decadência

A recorrente alega que efetivamente pagou IRRF no período abrangido pela decadência. Alega, ainda, que não praticou dolo, fraude ou simulação, o que afasta a aplicação do art. 173, inc. I, do CTN, devendo ser reconhecida a decadência com base no art. 150, § 4º.

Todavia, a obrigação da recorrente era acessória e consistia em efetuar a retenção do imposto de renda na fonte.

Em função do descumprimento dessa obrigação, foram-lhe imputados os juros moratórios e a multa isolados.

Ocorre que o prazo decadencial para constituir obrigações acessórias é contado na forma do inc. I do art. 173 do CTN (do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Nesta hipótese, não há pagamento a ser homologado pelo Fisco, sendo inaplicável o disposto no § 4º do art. 150 (se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação).

Eis o entendimento deste Colegiado a respeito da matéria:

**DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE 08 DO STF. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APLICAÇÃO ART. 173, I, CTN.** De acordo com a Súmula Vinculante 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). Sujeitam-se ao regime referido no art. 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito estampado no § 4º do art. 150 do CTN. **O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias, relativas às contribuições previdenciárias, é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN. [...]**

(PAF 10803.720155/2012-16, Recurso Voluntário, Data da Sessão: 09/12/2015, Relator: Ronaldo de Lima Macedo; Nº Acórdão: 2402-004.781)

Do CSRF, extrai-se o seguinte precedente:

*DECADÊNCIA. PENALIDADE. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. O Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante nº 08, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional, relativamente à decadência. **Tratando-se de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, incabível a discussão acerca da existência ou não de pagamento antecipado, aplicando-se o art. 173, inciso I, do CTN. ART. 173, I, DO CTN. TERMO INICIAL.** Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (Súmula CARF nº 101). Recurso Especial do Contribuinte negado.*

(Número do Processo: 13005.001861/2007-91; Recurso Especial; Data da Sessão: 09/12/2015; Relator(a) MARIA HELENA COTTA CARDOZO; Nº Acórdão 9202-003.667)

Especificamente quantos aos juros e à multa isolados, deve ser destacado o seguinte julgado:

*DECADÊNCIA. MULTA E JUROS ISOLADOS. TERMO DE INÍCIO.*

*As multas e os juros lançados isoladamente decorrem de lançamento de ofício e, por decorrência, não se submetem, para fins da contagem do prazo da decadência do poder-dever em constituir o crédito tributário, às regras do lançamento por homologação. Assim o **prazo decadencial** começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento do crédito tributário poderia ter sido efetuado, **nos termos do art. 173, I, do CTN.***

(Número do Processo: 10980.016579/2007-74; Recurso Voluntário; Data da Sessão: 08/03/2016; Relator(a) JOÃO BELLINI JUNIOR; Acórdão nº: 2301-004.531) (destacou-se)

Há que se considerar, ainda, a existência (ou não) de dolo, fraude ou simulação, conforme será decidido adiante, pois a existência de um desses vícios afasta, em qualquer hipótese, a possibilidade de aplicação do art. 150, § 4º.

### 3 A multa isolada e os juros de mora

A matéria objeto deste tópico refere-se, exclusivamente, à multa de ofício e aos juros de mora aplicados sobre a fonte pagadora, pela ausência de retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado.

No entender da autoridade autuante, o sujeito passivo pagou remuneração/bônus a um grupo diferenciado de diretores e funcionários, através de plano de previdência privada, impedindo a aplicação da lei tributária, mais especificamente a retenção do IR na fonte.

Como a autuação ocorreu após o prazo legal de entrega da Declaração de Ajuste Anual pelos beneficiários dos rendimentos, foi exigido da recorrente apenas a multa e os juros isolados, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 1/2002.

### 3.1 PAGAMENTO DE BÔNUS POR INTERMÉDIO DE PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA

Segundo a Constituição Federal (CF), *"a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social"* (art. 194 da CF).

No tocante à previdência, há o regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, assim como o regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma, sendo, ainda, facultativo (arts. 201 e 202). A par dessas duas modalidades, há também o regime próprio dos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 40).

No que interessa ao presente caso, a Lei Maior determina que as contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a sua remuneração, nos termos da lei (§ 2º do art. 202 da CF).

Trata-se, pois, de imunidade tributária, vez que é uma norma de não tributação prevista na Constituição Federal.

Ao estabelecer que tal verba está desvinculada da remuneração, a Lei Maior criou norma negativa de competência, impedindo o próprio exercício de atividade legislativa para criar imposição fiscal a ela atinente.

A LC 109/2001, que dispõe sobre o regime de previdência complementar, singrando o mesmo texto constitucional, igualmente estabeleceu a desvinculação das contribuições do empregador da remuneração, *ex vi* do seu art. 68. Veja-se:

*Art. 68. As **contribuições do empregador**, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, **não integram a remuneração dos participantes**. (destacou-se)*

Nesse mesmo sentido, a Lei 8212/1991 determina que não integram o salário-de-contribuição *"o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT"* (alínea p do § 9º do art. 28). Veja-se:

*Art. 28. [...]*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

(destacou-se)

De acordo com a Lei 8212, deverá ser observado, no que couber, o art. 9º da CLT, segundo o qual "serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação".

Como se depreende da leitura dos autos, a autoridade autuante, a DRJ e a recorrente não divergem nesse ponto.

A controvérsia, portanto, é eminentemente de fato e consiste em saber se o sujeito passivo efetivamente pagou remuneração/bônus a um grupo diferenciado de diretores e funcionários, através de plano de previdência privada, impedindo a aplicação da lei tributária.

Pois bem.

Em primeiro lugar, é incontroverso que a recorrente contabilizou tais valores como "Bonus A pagar", conforme "DEMONSTRATIVO DA CONTABILIZAÇÃO" apresentado no transcorrer da fiscalização (vide fls. 642/644).

Tem razão a recorrente, quando afirma que a natureza da verba não decorre da sua contabilização, mas do seu regime jurídico. Essa é uma decorrência natural do princípio da legalidade. Contudo, a contabilização é um indício do real tratamento que a própria parte dava à verba creditada em favor daquele grupo de beneficiários.

Em segundo lugar, é igualmente incontroverso que a recorrente não informou os valores dos aportes em folhas de pagamento e em GFIPs.

De acordo com o art. 32, inc. IV, § 9º, da Lei 8212/1991, e o art. 225, inc. IV, do Decreto 3048/1999, a empresa é obrigada a informar em GFIP todas as verbas pagas aos segurados, ainda que não ocorram os fatos geradores de contribuição previdenciária. Veja-se:

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (Vide Lei nº 13.097, de 2015)*

*§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos*

*geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.*

*Art.225. A empresa é também obrigada a:*

*IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto; (destacou-se)*

A inexistência de declaração em folhas de pagamento e em GFIPs indica que a recorrente pretendia ocultar informações da fiscalização, o que milita em seu desfavor.

Em terceiro lugar, e muito mais relevante, é incontroversa a existência de resgates em exagerada frequência, vários deles realizados quase em seguida ao aporte. Mais ainda, o Termo de Verificação Fiscal (TVF) historia vários resgates totais. Veja-se:

*9.12. No caso em discussão, foi comprovado que os beneficiários sacavam os aportes realizados pela empresa em datas aleatórias e em muitos casos logo após a ocorrência dos depósitos, demonstrando claramente a finalidade outra do que a formação de um pecúlio para a aposentadoria. (fl. 1020).*

Essa circunstância denota que o plano tinha feição de um contrato de conta corrente, ou conta poupança, e não de um plano de previdência privada complementar, destinado à formação de reservas para fruição futura.

Concorda-se com a afirmação da recorrente, de que o resgate é um direito do participante, além de estar previsto no Regulamento e no Contrato, mas as circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto, no qual ocorreram excessivos resgates, muitos deles realizados pouco tempo após o aporte, demonstram, salvo melhor juízo, a realidade dos fatos: utilização do plano de previdência privada para pagamento de remuneração contabilmente intitulada de bônus.

Lembre-se, ainda, a existência de resgates totais.

Sendo assim, e a despeito do bem fundamentado recurso, entende-se que as provas produzidas pela fiscalização demonstram a procedência da autuação.

Acrescente-se, outrossim, que os valores não eram creditados de forma eventual, não se cogitando, portanto, os efeitos previstos no item 7, da alínea e, do § 9º, do art. 28, da Lei 8212/1991.

Logo, tais valores eram destinados a retribuir o trabalho prestado por esse grupo diferenciado de trabalhadores. Constituíam-se, assim, em rendimentos do trabalho assalariado, os quais deveriam ter sido submetidos à retenção do imposto de renda na fonte, *ex vi* dos arts. 620, 624, 717 e 722 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999):

*Art. 620. Os rendimentos de que trata este Capítulo estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, mediante aplicação de alíquotas progressivas, de acordo com as seguintes tabelas em Reais:*

*Art. 624. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoas físicas ou jurídicas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, inciso I).*

*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).*

*Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103).*

*Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 957, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste.*

Lembre-se que, nos termos da CLT, são nulos, de pleno direito, os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos legais, mormente daqueles relacionados ao trabalho assalariado.

Nesse contexto, os valores pagos a título de previdência privada (Plano de Previdência Complementar de Contribuição Variável, na modalidade FGB) tinham, em verdade, a natureza real de rendimentos do trabalho assalariado, não se constituindo, no caso *in concreto*, em contribuições vertidas a programa de previdência complementar.

Entende-se presente, pois, a existência de simulação de negócio jurídico, o qual, na realidade, tinha destinação diversa de um negócio de previdência privada.

### 3.2 MULTA DE 75% EXIGIDA ISOLADAMENTE

Segundo a recorrente, a multa de 50% (inc. II do art. 44 da Lei 9.430/96) pode ser exigida isoladamente, mas não a multa de 75% (inc II), que só pode ser exigida conjuntamente com o valor do tributo devido.

No seu entender, nem o imposto e nem a multa do inc. I poderiam ser cobrados, pois 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, sendo que, após este prazo, só pode ser cobrada da pessoa física (Parecer Normativo COSIT 01/2002).

No âmbito deste Conselho, a questão é extremamente controvertida, vislumbrando-se inúmeros julgados em ambos os sentidos.

A própria CSRF, em sessão realizada em 09 de março de 2016, decidiu essa matéria apenas pelo voto de qualidade, ocasião em que definiu: "*a falta de retenção/recolhimento do IRRF enseja a aplicação da multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996*" (acórdão nº 9202003.834 – 2ª Turma).

Pois bem.

O art. 9º da Lei 10.426/2002 prevê a incidência de multa à fonte pagadora que deixar de fazer a retenção ou o recolhimento do imposto. Veja-se:

*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) (destacou-se)*

A multa estipulada é aquela prevista no inc. I do art. 44 da Lei 9.430/1996, *in verbis*:

*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) (destacou-se)*

Inicialmente, pode parecer que a falta de retenção ou de recolhimento do imposto enseja, em qualquer hipótese, a aplicação da multa.

Todavia, na medida em que, após a data da entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, o destinatário do imposto é o próprio contribuinte, e não mais a fonte pagadora, sobretudo porque o imposto retido é simples antecipação do imposto a ser apurado na referida declaração, é convincente a tese de que a multa também não pode ser exigida do responsável tributário (sujeito passivo indireto).

Nos termos do Parecer Normativo retro mencionado, "*se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física [...], for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das datas referidas não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto*" (item 14 do Parecer).

Vale transcrever, ainda, o seguinte verbete sumular:

*Súmula CARF nº 12: Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, **é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção**. (destacou-se)*

A obrigação da fonte decorre da sua condição de sujeito passivo por responsabilidade. Não sendo contribuinte, tem certa vinculação com o fato gerador da obrigação tributária e está obrigada a efetuar a retenção, *ex vi* do art. 121, parágrafo único, inc. I, do CTN, e art. 722 do RIR/1999. Veja-se:

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

Esse confronto de entendimentos igualmente plausíveis parece apto a ensejar a aplicação do inc. I do art. 112 do CTN, segundo o qual a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

De toda forma, uma interpretação sistemática da lei é suficiente para afastar a dúvida e chegar a uma conclusão.

Como a fonte pagadora não está mais obrigada ao recolhimento do imposto após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, por consectário lógico não está obrigada ao pagamento da multa, a qual, na dicção do próprio inc. I do art. 44, é devida com base na totalidade do tributo.

Tanto é assim que, diferentemente do inc. II, o inc. I não cogita em aplicação de forma isolada, mas apenas conjuntamente com a diferença de imposto ou contribuição.

Resumidamente, após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, não há respaldo legal para a aplicação da multa lançada pelo agente fiscal. Tal multa somente seria aplicável antes do aludido marco temporal.

E na medida em que é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário/contribuinte (Súmula CARF nº 12 e Parecer Normativo Cosit 01/2002), inclusive da multa de ofício, é inquestionável a inexistência de prejuízo aos cofres públicos. *A contrario sensu*, a possibilidade de cobrança da multa tanto da fonte, quanto do contribuinte, implicaria um certo enriquecimento ilícito, vez que propiciaria o recebimento dúplice de rubrica relativa ao mesmo fato jurídico.

E não compete ao órgão julgador fazer interpretação criativa, para suprir lacuna deixada pelo legislador, sob pena de transgressão ao princípio da legalidade.

A própria CSRF vinha manifestando esse entendimento:

**Fonte pagadora. Não exigibilidade do imposto.  
Parecer Normativo Cosit nº 01/2002. Consequente**

*NÃO INCIDÊNCIA DA MULTA PREVISTA NO INCISO 44, INCISO I, DA LEI Nº 9.430/96.*

*Não mais sendo exigível da fonte pagadora o imposto não recolhido, não há respaldo para incidência, conseqüentemente, da respectiva multa. Recurso especial negado.(acórdão nº 9202002.288 08 de agosto de 2012, da 2ª Turma) (destacou-se)*

Em sessão realizada em 14 de agosto de 2013, esta Segunda Seção, em acórdão do ilustre Conselheiro Eduardo Tadeu Farah, decidiu que

*Por ausência de previsão legal a multa de ofício prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, para os casos de falta de retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora dos rendimentos, não é aplicável de forma isolada, quando o imposto não for mais exigível desta mesma fonte pagadora. (destacou-se)*

Mais recentemente, e nos termos do voto vencedor do eminente Conselheiro Carlos Alexandre Tortato, esta Segunda Seção julgou "improcedente o lançamento das multas de ofício aplicadas isoladamente com fulcro no art. 9º da Lei nº. 10.426/2002, com redação dada pela Lei nº. 11.488/2007" (acórdão nº 2401004.065, de 28 de janeiro de 2016).

Adota-se, como razões de decidir, os seguintes fundamentos do voto condutor do acórdão:

*Importante destacar que a redação do art. 9º da Lei nº. 10.426/2006 acima reproduzida é a verificada após a alteração introduzida pela Lei nº. 11.488/2007. Para que se entenda a alteração realizada, eis a redação original do art. 9º:*

*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. (grifamos)*

*À época desta redação, o artigo 44 da Lei nº. 9.430/96 previa a aplicação das multas de 75% (inciso I) e 150% (inciso II). Contudo, vieram as alterações promovidas pela Lei nº. 11.488/2007, tanto no artigo 9º da Lei nº. 10.426/2002, quanto no artigo 44 da Lei nº. 9.430/96.*

*E, ora, ao se alterarem ambos os dispositivos legais ao mesmo tempo, com a nova redação do artigo 9º da Lei nº. 10.426/2002 ficou clara a revogação tácita da previsão de aplicação de multa de ofício na modalidade isolada, posto que o mencionado dispositivo fez menção somente ao inciso I do art. 44 da Lei nº. 9.430/96.*

Muito embora o Código trate a multa como obrigação principal (a obrigação principal tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, conforme § 1º do art. 113 do CTN), é indubitável que, no caso *in concreto*, ela decorre do tributo, de tal forma que, inexistindo razão para o lançamento do tributo, inexistirá razão para o lançamento da multa.

Destarte, o recurso deve ser provido neste ponto, afastando-se a incidência da sanção pecuniária.

### 3.3 JUROS ISOLADOS

Segundo a recorrente, não são cabíveis os juros isolados.

No seu entender, a incidência dos juros limita-se, de acordo com o art. 61 da Lei 9.430/96, à hipótese de recolhimento em atraso do tributo por iniciativa do próprio sujeito passivo.

Contudo, no período compreendido entre a data em que a retenção deveria ter sido recolhida, pela fonte, e a data final prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, pelo beneficiário, a mora é da própria fonte, e não do beneficiário.

Com efeito, o RIR/1999 e a Lei 11.196/2005 definem os prazos de recolhimento do IRRF. Veja-se:

*RIR/1999:*

*Art. 726. Ressalvados os prazos específicos previstos neste Decreto, o imposto de renda retido na fonte deverá ser recolhido nos prazos referidos no art. 865.*

*Art. 865. O recolhimento do imposto retido na fonte deverá ser efetuado (Lei nº 8.981, de 1995, arts. 63, § 1º, 82, § 4º, e 83, inciso I, alíneas “b” e “d”, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 70, § 2º):*

*[...]*

*Lei 11.196/2005:*

*Art. 70. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2006, os recolhimentos do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF serão efetuados nos seguintes prazos: (Vigência)*

*I - IRRF:*

~~*d) até o último dia útil do 1º (primeiro) decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, nos demais casos;*~~

~~*d) até o último dia útil do segundo decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, nos demais casos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 447, de 2008) (Produção de efeitos)*~~

~~*d) até o último dia útil do 2º (segundo) decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, nos demais casos; (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos)*~~

*d) até o dia 7 do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, no caso de pagamento de rendimentos provenientes do trabalho assalariado a empregado doméstico; e (Redação dada pela Lei Complementar nº 150, de 2015)*

O sujeito passivo indireto somente não responde pela mora a qual não der causa, que é a mora contada a partir da data final da entrega da declaração pelo contribuinte, ocasião em que o rendimento deve ser oferecido à tributação no ajuste.

A hipótese de não recolhimento da retenção no prazo assinalado pela legislação está prevista no *caput* do art. 61 da Lei 9.430/1996, que alude a débitos "*não pagos nos prazos previstos na legislação específica*", ao passo que a incidência de juros está legitimada por seu § 3º, segundo o qual "*sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora*". Veja-se:

*Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

[...]

*§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998) (destacou-se)*

Logo, não tem razão a recorrente, quando afirma que a incidência dos juros limita-se, de acordo com o art. 61 da Lei 9.430/96, à hipótese de recolhimento em atraso do tributo por iniciativa do próprio sujeito passivo.

O art. 61 também se aplica, de forma indubitável, à mora do sujeito passivo indireto, o qual está igualmente obrigado ao recolhimento dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal dentro do prazo previsto em legislação específica.

Logo, nega-se provimento ao recurso neste ponto, mantendo-se a constituição dos juros isolados, os quais, segundo o TVF, "*foram calculados tendo como termo inicial a data de vencimento do imposto que deveria ter sido retido na fonte, e como termo final o dia 30 (trinta) de abril do ano-calendário seguinte*" (vide fl. 657).

#### **4 Pagamento a beneficiário não identificado - Multa qualificada**

A recorrente não questiona o lançamento do IRRF, questionando apenas a qualificação da multa. Veja-se:

*Por fim, exigiu a d. autoridade fiscal o pagamento de IRRF em razão de suposto pagamento não identificado, tendo, ainda, imposto a multa qualificada de 150% pelo seguinte motivo, "verbis":*

[...]

*Não obstante, não pode prevalecer a multa imposta de 150% (matéria "data venia" não apreciada pela r. decisão recorrida), já que a razão exposta para a qualificação não corresponde aos fatos efetivamente ocorridos. (fls. 1085/1086)*

Sendo assim, e na dicção do parágrafo único do art. 42 do Decreto 70.235/1972, é definitivo o lançamento no que diz respeito ao tributo. Veja-se:

*Art. 42. São definitivas as decisões:*

*Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício. (destacou-se)*

Quanto à multa, a recorrente afirma que não pode prevalecer a sua qualificação, vez que a justificativa da autoridade fiscal (contabilização como despesa com marketing e propaganda) está absolutamente dissociada dos fatos que ela mesmo reconheceu (contabilização como SIGN UP).

Pois bem.

De acordo com o TVF, o IRRF foi lançado com base no seguinte fundamento:

*Como a empresa não identificou o(s) beneficiário(s) com seus respectivos valores referentes ao lançamento datado de 27/06/2008 de R\$ 165.629,89, com a **descrição para esse valor como SIGN UP**; deverá incidir o Imposto de Renda Exclusivamente na Fonte sobre a base reajustada, com a alíquota de 35%, e sendo considerado vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância, conforme o caput do art. 61 e §§ 2º e 3º da Lei nº 8.981/1995. (fl. 660) (destacou-se)*

Já a multa foi qualificada com base nos seguintes fundamentos:

*Essa multa qualificada (de 150%), se justifica pelo fato da empresa ter agido, em tese, dolosamente tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do IR retido na fonte, ao fazer pagamento de remunerações via cartões de premiação e informando tais valores na contabilidade como **despesa com marketing e propaganda**, e sendo essa atitude considerada uma sonegação, conforme o inciso I do art. 71 da Lei nº 4.502/1964. (fl. 661) (destacou-se)*

Eis o conteúdo do lançamento contábil, conforme "DEMONSTRATIVO DA CONTABILIZAÇÃO (DOC. 4) - vide fl. 642:

|            |          |                             |             |                                      |
|------------|----------|-----------------------------|-------------|--------------------------------------|
| 27/06/2008 | 24340018 | Contribuição A Pagar        | 165.629,39  | Itau Vida E Previdência S.A.-Sign Up |
|            | 3024954  | Itau Vida E Previdência S/A | -165.629,39 | Sign Ups                             |

Como se vê, há uma clara contradição no TVF: ao fundamentar a incidência do IRRF, a autoridade fiscal afirmou que a quantia de R\$ 165.629,39 estaria contabilizada como SIGN UP. Colacionou-se ao Termo o demonstrativo de contabilização, que daria conta de que tal lançamento estaria vinculado à tal rubrica. Segundo a agente fiscal, essa verba estaria relacionada a "*luvas na contratação*" (vide item 61, fl. 652, do TVF). Todavia, ao fundamentar a qualificação da multa, a douda autoridade asseverou que o pagamento estaria contabilizado como "*despesa com marketing e propaganda*", afirmação esta realmente dissociada dos fatos que a fiscalização vinha alegando.

Mais ainda, a ilustre agente fiscal não demonstrou que a recorrente tenha realmente contabilizado tal quantia como despesa com marketing e propaganda.

A *contrario sensu*, o lançamento contábil realmente historia SIGN UP (vide fl. 742):

**Exibir documento: Visão de entrada**

Mudra de exibição: Visão do Razão

Visão de entrada

|                |            |                 |            |           |      |
|----------------|------------|-----------------|------------|-----------|------|
| Nº documento   | 1400002200 | Empresa         | 1000       | Exercício | 2000 |
| Data documento | 27.06.2008 | Data lançamento | 27.06.2008 | Período   | 6    |
| Referência     | SIGN UP    | Nº intertemp.   |            |           |      |
| Moeda          | USD        | Imp. Legais     |            |           |      |

  

| Material | Empr | CL       | Conta                         | TMV | Denominação          | Montante MI | Moeda | Mont. MI2  | MI 2 | Segmento | BLP | FIL | Con. Lucro | Centro cst | Ordem | Texto                       |
|----------|------|----------|-------------------------------|-----|----------------------|-------------|-------|------------|------|----------|-----|-----|------------|------------|-------|-----------------------------|
| 105J     | 11   | 3024954  | 11TAU VIDA E PREVIDENCIA S.A. |     | Contribuição a Pagar | 165.629,39  | USD   | 103.036,17 | USD  | 20       | 1   | 1   |            |            |       | sign ups                    |
|          |      | 24340018 | ITAU VIDA E PREVIDENCIA S/A   |     |                      | 165.629,39  | USD   | 103.036,17 | USD  | 20       | 1   | 1   |            |            |       | ITAU VIDA E PREVIDENCIA S/A |
|          |      |          |                               |     |                      | 0,00        |       | 0,00       | USD  |          |     |     |            |            |       |                             |

  

|   |   |          |                             |  |  |             |  |  |  |  |  |  |  |  |  |                                      |
|---|---|----------|-----------------------------|--|--|-------------|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--------------------------------------|
| 1 | D | 24340018 | CONTRIBUIÇÃO A PAGAR        |  |  | 165.629,39  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | ITAU VIDA E PREVIDENCIA S.A.-SIGN UP |
| 1 | C | 3024954  | ITAU VIDA E PREVIDENCIA S/A |  |  | -165.629,39 |  |  |  |  |  |  |  |  |  | SIGN UPS                             |

Em sendo assim, e diante do evidente equívoco na qualificação da multa e, consequentemente, na identificação da matéria tributável (art. 142 do CTN), deve ser cancelada a sua qualificação.

Não pode a DRJ, enquanto órgão julgador, corrigir o lançamento, para corrigir os fundamentos da qualificação, sob pena de ofensa ao princípio do devido processo legal (*due process of law*).

## 5 Juros de mora sobre multa de ofício

No entender da recorrente, os juros moratórios não podem incidir sobre a multa de ofício.

Segundo alega, (i) os débitos de tributos e contribuições e de multas tem causas diversas, não se confundindo; (ii) enquanto os tributos e as contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal; (iii) o artigo 43 da Lei nº 9.430/96 evidencia que o artigo 61 prevê a cobrança de juros unicamente sobre o valor dos tributos e contribuições; (iv) tece, ainda, várias considerações a respeito do assunto, acrescentando decisões administrativas e dispositivos legais.

Conforme preleciona o art. 161 do CTN, o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora.

Logo, a incidência dos juros se dá sobre o crédito, fazendo-se necessário extrair o sentido e o alcance da referida expressão.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/07/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 0

8/07/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 11/07/2016 por KLEBER FERREIRA

DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por RONALDO DE LIMA MACEDO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O próprio Código permite essa inteligência, pois em seu art. 139 preleciona que o crédito tributário decorre da obrigação principal, ao passo que no § 1º do art. 113 preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Logo, sendo o crédito decorrente da obrigação principal, a qual também tem por objeto a penalidade pecuniária, e não apenas o tributo propriamente dito, é indubitoso que os juros também incidem sobre a multa de ofício.

Essa interpretação, a par de sistemática, é igualmente lógica, na medida em que, a partir de um determinado momento, o contribuinte também está em mora quanto ao pagamento da sanção pecuniária, não se vislumbrando o porquê de não sofrer a incidência dos encargos moratórios sobre a referida rubrica.

Pela pertinência, cumpre transcrever os dispositivos legais, na ordem suscitada neste voto:

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

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

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

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

Não é por acaso que as Súmulas CARF nºs 4 e 5 aludem à incidência dos juros sobre débitos tributários e crédito tributário, respectivamente:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os **juros moratórios incidentes sobre débitos tributários** administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

*Súmula CARF nº 5: São devidos **juros de mora sobre o crédito tributário** não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (destacou-se)*

Destarte, os juros de mora são aplicáveis sobre a multa de ofício, na medida em que ela é integrante do crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

Ambas as Turmas da Primeira Seção do STJ vêm decidindo dessa mesma forma. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "**É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.**" (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012) (destacou-se)

Ocorre que o tributo e a multa têm datas de vencimentos diferentes.

Por essa razão, a decisão recorrida observou o seguinte:

*Sobre o tema, devemos observar que **não houve o lançamento de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.** Essa questão relaciona-se com a cobrança do crédito tributário, que é posterior ao julgamento da impugnação. **Os juros, incidentes sobre o crédito tributário lançado, serão calculados e atualizados até o efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após tornarse definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado.** (fl. 1027) (destacou-se)*

Diferentemente do tributo, que decorre exclusivamente do seu respectivo fato gerador, a multa de ofício decorre do próprio lançamento, tanto que a lei expressamente menciona que "*nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas*" (vide art. 44 da Lei 9.430/1996).

A obrigação relativa ao tributo nasce com a ocorrência, no mundo fenomênico, da ação ou situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, ao passo que a obrigação relativa à multa de ofício nasce com o lançamento. Isto é, sem lançamento, não há multa sancionatória.

Exemplificativamente, enquanto que a obrigação de recolher o imposto de renda surge do fato de o sujeito ativo auferir renda, a obrigação de recolher a multa de ofício surge do lançamento formalmente comunicado.

Antes de qualquer procedimento ou medida fiscalizatória, o sujeito passivo pode efetuar o recolhimento do tributo sem o acréscimo da sanção pecuniária.

Também por essa razão, a responsabilidade por infrações é excluída pela sua denúncia espontânea, *ex vi* do art. 138 do CTN.

Ademais, na dicção do art. 161 do Código, o crédito não integralmente pago **no vencimento é acrescido de juros de mora.**

Ora, a multa não vence na mesma data de vencimento do principal. Logo, os juros moratórios a ela relativos vencem em data distinta daqueles incidentes sobre o principal, por decorrência lógica do aludido art. 161.

Assim como consignado no acórdão nº 1102001.104, deste Conselho, entende-se que o "*vencimento da multa por lançamento de ofício se dá no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração, momento a partir do qual, se não paga a multa, passa o contribuinte a encontrar-se em mora*".

Eis o teor da ementa do referido *decisum*:

*JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFICIO. É legítima a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre o valor da multa de ofício proporcional, não paga no seu vencimento. (Acórdão nº 1102001.104 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)*

*Mutatis mutandis*, no acórdão nº 1101-00.766 consignou-se que, "*a partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora*".

Concluindo, a multa somente vence depois de decorridos trinta dias contados da data em que o sujeito passivo for notificado do lançamento. Consequentemente, esse é o termo inicial dos juros de mora a ela relativos.

## 6 Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de CONHECER e DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, a fim de (i) cancelar a incidência da multa de ofício aplicada isoladamente; (ii) cancelar a qualificação da multa de ofício aplicada sobre o IRRF apurado com base em pagamento a beneficiário não identificado.

João Victor Ribeiro Aldinucci.

## Voto Vencedor

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo - Redator Designado

A minha discordância em relação ao brilhante voto do I. Relator restringe-se à aplicação da multa isolada incidente sobre o imposto que deixou de ser retido na fonte, relativo ao pagamento de remuneração a empregados sob o título de contribuição para plano de previdência complementar.

Segundo o voto do Relator, nem o imposto e nem a multa exigidos poderiam ser cobrados, pois a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pagamento à pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, sendo que, após este prazo, só pode ser cobrada do contribuinte pessoa natural.

Conforme constou do próprio voto vencido, essa questão está longe de ser pacífica nos julgamentos neste Conselho e, naquela passagem, menciona julgamento recente da CSRF, onde, por voto de qualidade, prevaleceu a tese de que a multa isolada seria exigível da fonte pagadora, mesmo após a data para entrega da declaração de ajuste anual pela pessoa física.

O acórdão a que se referiu o relator é o de n.º 9202003.834, exarado pela 2ª Turma. Por concordar inteiramente com o entendimento prevalente naquela sentada, peço vênias para adotar como razões de decidir os fundamentos alinhavados voto condutor do acórdão, os quais passo agora a transcrever:

" No tocante a aplicação da penalidade, entendo correta sua incidência posta no auto de infração e mantida até o acórdão recorrido.

Primeiramente, a penalidade do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488/2007 descreve uma infração que é deixar a fonte pagadora de reter ou recolher o imposto ou contribuição, independentemente de ser o tributo pago ou não. Logo, não me parece lógico que a remissão ao artigo 44 da Lei 9.430/1996, também com a redação dada pela mesma lei de 2007, viesse para impossibilitar a penalização da conduta reprovada pelo sistema, que já existia. Entender diferente seria aceitar que a conduta reprovável não fosse sancionada pela mesma norma que impõe a sua sanção.

Outrossim, o art. 44 da Lei 9.430/1996, definia fato gerador autônomo de penalidade e a multa por falta de recolhimento do IRRF se lastreava apenas na base de cálculo daquela norma; continuou a fazê-lo após a edição da Lei nº 11.488/2007.

Adoto ainda as considerações e argumentos sobre a matéria expostos pela i. Conselheira Dra. Maria Helena Cotta Cardozo, tratando da mesma matéria, em voto exarado no acórdão nº 9202003.583, de 03/03/2015, nesta 2ª Turma da CSRF:

*'Referida multa foi aplicada à fonte pagadora, 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.*

*De plano, não há que se falar em suposta retroatividade benigna (art. 106, inciso II, "a" do CTN), considerando-se que a penalidade em tela teria sido extinta inicialmente pela Medida*

*Provisória nº 303, de 29/06/2006, que perdera eficácia, e depois pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007.*

*Ora, os fatos geradores objeto da autuação ocorreram em novembro e dezembro de 2007, portanto já na vigência da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, de sorte que se a penalidade ora tratada houvesse efetivamente sido extinta – o que aqui não se admite – ela haveria de ser afastada pela simples aplicação direta da citada lei, e não por meio do art. 106, II, “a”, do CTN.*

*Entretanto, tal nuance não merece ser discutida, tendo em vista que a multa em tela nunca foi extinta, conforme será demonstrado.*

*(...)*

*O que está sendo cobrado, no presente caso, é unicamente a multa pelo não cumprimento, por parte da fonte pagadora, 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:*

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

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

*II. cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I. juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*II. isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*III. isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

*IV. isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

*V. isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.*

*(...) "Como se pode constatar, o art. 44, acima, não trata de multas incidentes sobre imposto cobrado por meio de responsabilidade tributária de fonte pagadora, e sim de penalidades que recaem diretamente sobre o imposto exigido do sujeito passivo, na qualidade de contribuinte, que relativamente ao Imposto de Renda é o próprio beneficiário dos rendimentos. Nesse passo, nenhuma das modalidades de exigência elencadas no § 1º se amolda à exigência estabelecida no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, portanto não há que se falar que este último dispositivo tenha se referido ao art 44 da Lei nº 9.430, de 1996, para tomar de empréstimo algo além dos percentuais nele estabelecidos – 75% e 150%. Isso porque a problemática que envolve as modalidades de exigência das penalidades constantes do § 1º do art. 44 – vinculadas ao imposto ou exigidas isoladamente – não se coaduna com a multa por falta de retenção na fonte. Esta, quando exigida, obviamente será isolada, eis que o principal, ou seja, o imposto, será cobrado não da fonte pagadora, mas sim, repita-se, do beneficiário dos rendimentos.*

*Com estas considerações, constata-se que a referência feita pelo art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, aos incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, está focada nos incisos I e II do caput, e não nos incisos I e II do § 1º, do contrário estar-se-ia atribuindo*

*à fonte pagadora o papel de sujeito passivo contribuinte do tributo, e não o de mera intermediária entre este e o Fisco, responsabilidade esta conferida por lei.*

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

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

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

*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:*

| <b>Redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | <b>Redação do art. 44, dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><i>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:</i></p> <p><i>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;</i></p> <p><i>II. cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intento 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.</i></p> <p><i>§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:</i></p> <p><i>I juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;</i></p> <p><i>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;</i></p> <p><i>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</i></p> | <p><i>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:</i></p> <p><i>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;</i></p> <p><i>II. de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:</i></p> <p><i>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;</i></p> <p><i>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.</i></p> <p><i>§ 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></p> |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><i>apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;</i></p> <p><i>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;</i></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <p><b>Redação original do art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002</b></p> <p><i>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.</i></p> <p><i>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.</i></p> | <p><b>Redação do art. 9º, dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007</b></p> <p><i>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.</i></p> <p><i>Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade u diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.</i></p> |

*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, é 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.*

*Em síntese, 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 o prazo final para entrega da declaração de pessoa física, 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. 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:*

*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.”*

Destarte, tendo ou não os rendimentos sido oferecidos à tributação, remanesce a aplicação da penalidade pela falta de retenção e recolhimento por parte da fonte pagadora.

Não há que se falar aqui de aplicação do percentual de 50% à multa, por falta de previsão legal expressa, mas sim a aplicação dos percentuais definidos em lei (75% ou 150%), conforme acima esclarecido.

Assim, é de se negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo também quanto a esta matéria."

Diante das considerações transcritas, encaminho para que seja mantida a multa isolada afastada no voto do Relator.

Kleber Ferreira de Araújo.