



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720642/2013-80
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.645 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 28 de julho de 2021
Recorrente BIOSEV S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

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

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

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. INCIDÊNCIA DE JUROS, EXIGIDOS ISOLADAMENTE.

Nos casos de falta de retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora, após o encerramento do período de apuração, são devidos juros de mora, os quais podem ser exigidos isoladamente, mediante lançamento de ofício.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto às matérias “Multa Isolada por Falta de Retenção do IR pela Fonte Pagadora”, “Exigência dos Juros Isolados” e “Exigência de Juros de Mora sobre Multa de Ofício” e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deu provimento

parcial para excluir a exigência da Multa Isolada e manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado(a)), Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Rita Eliza da Costa Bacchieri, substituída pelo conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela contribuinte BIOSEV S/A contra o Acórdão nº 2402-005.339, proferido na Sessão de 15 de junho de 2016, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

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.

O Acórdão foi assim ementado:

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, consequentemente, 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.

O recurso visava rediscutir as seguintes matérias: i) Plano de Previdência Complementar - Natureza Salarial - Fato Gerador de IRF; ii) Multa Isolada pela Falta de Retenção do IRF iii) Multa Qualificada; iv) Exigência dos Juros Isolados; v) Exigência de Juros de Mora sobre Multa de Ofício. Em exame preliminar de admissibilidade, todavia, a presidente da Câmara de origem deu seguimento ao apelo apenas em relação às seguintes matérias: “Multa Isolada pela Falta de Retenção do IRF” ; “Multa de Ofício Qualificada”; “Exigência dos Juros Isolados” e “Exigência de Juros de Mora sobre Multa de Ofício”.

Em suas razões recursais a contribuinte aduz, quanto à primeira matéria – multa isolada pela falta de retenção do IRF – que a multa prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002 não poderia ser exigida após o prazo fixado para que o beneficiário dos rendimentos apresentasse declaração; que o referido dispositivo remete ao art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1.996, que é multa que somente pode ser exigida juntamente com o imposto; que após esse prazo o imposto somente pode ser exigido do beneficiário e não mais da fonte pagadora; que se não mais é exigível o imposto, também não é devido a multa.

Sobre a segunda matéria – qualificação da multa – a contribuinte sustenta, em síntese, que a fiscalização impôs a qualificação da multa valendo-se de palavras como simulação, sonegação, conduta fraudulenta e dolo, quanto à suposta intenção da recorrente de pagar menos

imposto, sem contudo descrever uma única ação da recorrente que pudesse realmente tipificar alguma dessas condutas; que todos os fatos em que se pautou a fiscalização estão devidamente registrados na contabilidade e na documentação relativa ao plano de previdência privada;

Quanto à terceira matéria – exigência de juros isolados – argumenta a recorrente em síntese, afirmando que o art. 61, da Lei nº 9.430, de 1.996 limita-se à hipótese de recolhimento em atraso por iniciativa do próprio sujeito passivo, o que não se dá nos casos de não recolhimento do IRRF pela fonte pagadora, quando esta não mais está obrigada a fazer o recolhimento. Cita jurisprudência.

Quanto à última matéria – juros sobre multa – diz a recorrente que ao referir-se a débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, a lei nº 9.430, de 1.996 somente pode estar aludindo a débitos lançados, pois está a se referir a multa de mora; que afirmar que a palavra débito constante do caput do artigo 61 inclui o principal e a multa de ofício, ter-se-ia que admitir que a multa de ofício, quando paga no vencimento sofreria também a incidência de multa de mora; que não seria razoável interpretar-se a norma face ao disposto no parágrafo 3º, sem atender ao que determina o caput.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões nas quais propugna pela manutenção do recorrido com base, em síntese, nos seus próprios fundamentos.

A Fazenda Nacional também apresentou Recurso Especial, os quais, todavia, não tiveram seguimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

O recurso foi interposto tempestivamente e, quanto às matérias “Multa Isolada pela Falta de Retenção do IRF”; “Exigência dos Juros Isolados” e “Exigência de Juros de Mora sobre Multa de Ofício,” atende aos demais requisitos de admissibilidade. O mesmo, todavia, não ocorre em relação à matéria “multa qualificada”, pelas razões que passo a expor.

Primeiramente, registre-se que, quanto a esta matéria, o recurso teve seguimento apenas em relação ao primeiro paradigma (Acórdão nº 2301-004.259). Este acórdão paradigma trata de lançamento de Contribuição Social em que houve agravamento e qualificação da multa de ofício, sendo que, no caso da qualificação, o fundamento para a exasperação da penalidade foi a prática reiterada de disponibilizar a 29 funcionários graduados (chefes e diretores) plano de previdência complementar, não extensível à totalidade dos empregados, sem recolher a contribuição social patronal sobre esses pagamentos. O Acórdão afastou a qualificação por entender que a autoridade lançadora não demonstrara a ocorrência de evidente intuito de fraude, devendo prevalecer a presunção de boa-fé. Confira-se trechos da ementa e do voto:

Ementa:

MULTA AGRAVADA E QUALIFICADA. Cotejando as peças frias dos autos se verifica que a Recorrente procurou municiar a Fiscalização com os documentos exigidos, razão pela qual não há imposição de multa agravada. E, no mesmo diapasão,

verifica-se nos autos que a Fiscalização não conseguiu demonstrar com percuciência o 'animus fraudandi' da Recorrente.

A fraude não pode ser presumida, mas comprovada, e nos autos toda ação fiscal não foi capaz de assim demonstrar, bem como que a Recorrente figurou como contribuinte relutante em apresentar os documentos exigidos.

Voto:

Mas, para aplicar as multas acima é necessário que a autoridade lançadora comprove nos autos com percuciência a intenção sonegadora do contribuinte, ou do evidente intuito de fraude, para impor sanções qualificadas e ou agravadas.

[...]

Esta Corte tem o entendimento de que há presunção de boa-fé e de inocência dos contribuintes no julgamento de casos em que a fiscalização impõe sanções qualificadas. Vejamos:

[...]

Já no caso do recorrido, trata-se de lançamento por falta de retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte, em que a autoridade lançadora imputou à contribuinte a prática de simulação, que foi acatada pelo recorrido. Confira-se:

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 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:

[...]

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:

[...]

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):

[...]

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. (destaquei)

Portanto, no caso do recorrido o Colegiado reconheceu a prática de simulação, conclusão devidamente fundamentada, enquanto no paradigma o fundamento da qualificação foi a prática reiterada. Portanto, não há similitude fática entre os julgados. Mas, ainda que assim não fosse, cada uma das decisões fundamentou-se na análise dos elementos de prova carreados a cada um dos autos, não sendo possível, nessas condições, se estabelecer um paralelo entre uma e outra decisão de modo a aferir eventual divergência de entendimento entre os colegiados prolores das decisões..

Um paradigma apto a demonstrar a divergência seria aquele em que, analisando situações fáticas similares os colegiados deram soluções distintas. Mas não é esse o caso. Aqui o mais certo é de afirmar que as decisões distintas decorreram das circunstâncias fáticas específicas de cada caso e não de eventual divergência de teses.

Portanto, quanto à matéria “qualificação da multa de ofício”, penso que não restou demonstrada a divergência.

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso, apenas quanto às matérias “Multa Isolada pela Falta de Retenção do IRF”; “Exigência dos Juros Isolados” e “Exigência de Juros de Mora sobre Multa de Ofício.”

Quanto ao mérito, relativamente à matéria “Multa Isolada pela Falta de Retenção de IRF” a questão já foi enfrentada por este Colegiado, em diversas oportunidades. Cito como exemplos os Acórdãos 9202-007.147, 9202-009.089 e 9202-007.508, tendo-se decidido em todos eles pela incidência da multa isolada.

De fato, após o encerramento do período de apuração a fonte pagadora fica dispensada do recolhimento do imposto que deixou de reter, passando tal responsabilidade para o beneficiário dos rendimentos, mas isso não faz cessar a responsabilidade pelo descumprimento da norma que obrigava à retenção e recolhimento do imposto.

A multa tem previsão no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, a saber:

“Art.9º. Sujeita-se às multas de que tratam o incisos I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma do parágrafo primeiro, quando for o caso, a

fonte pagadora obrigada a reter tributo 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.”

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, após as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007, 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 n 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

Ora, nos casos em que o imposto não é mais exigível da fonte pagadora - apenas para evitar o *bis in idem* -, subsiste a responsabilidade pela infração, e, conseqüentemente, a incidência da penalidade. Sobre o ponto, transcrevo excerto do voto condutor do já referido Acórdão nº 9202-007.147:

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.

Assim, embora se afaste, no caso, a exigência do imposto da fonte pagadora, em razão de a responsabilidade pelo recolhimento passar para o beneficiária dos rendimentos, isso em nada afeta a responsabilidade pela infração, para a qual o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002 c/c o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 prevê a incidência de multa, no percentual de 75%.

Portanto, a pretensão da recorrente não merece acolhida.

Quanto à matéria “exigência de juros isolados” a discussão cinge-se à possibilidade de se exigir, isoladamente, juros de mora, nos casos de falta de retenção e recolhimento de IRRF. Sustenta a contribuinte que o art. 61, da lei nº 9.430, de 1996 estabelece a hipótese de pagamento de juros apenas no caso da existência de um débito pago em atraso, o que não seria o caso, em que o imposto não mais seria exigível da fonte pagadora.

Tal entendimento, todavia, *data maxima venia*, carece de um mínimo de consistência lógica e jurídica. É que ele despreza totalmente o disposto no art. 43 da mesma Lei, a saber:

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

Ora, se o art. 43 prevê a hipótese de incidência de juros a ser exigida isoladamente, é certo que, em tal caso não se exigirá concomitante o imposto. Mas não é só isso. Vejamos a redação do referido art. 61:

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

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

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

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

Talvez tenha impressionado a contribuinte a referência, feita no *caput* do artigo, a tributos não pagos nos prazos previstos, inferindo daí que a única possibilidade de incidência dos juros seria no caso de pagamento em atraso. Ora, se a fonte pagadora não reteve e não recolheu o imposto, trata-se de situação em que houve a falta de pagamento, exatamente como referido no dispositivo. Não mais se exige o imposto, apenas e tão-somente para evitar o *bis in idem*.

São devidos, portanto, os juros, exigidos isoladamente, nos casos de falta de retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora.

Finalmente, sobre a incidência de juros sobre multa de ofício, trata-se de matéria cuja jurisprudência já está consolidada no âmbito do CARF, que editou a Súmula CARF nº 108, o que dispensa maiores considerações sobre o mérito da questão. Eis o teor da Súmula:

Súmula CARF nº 108 - Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, também quanto a essa matéria o recurso não deve ser acolhido.

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso, apenas em relação às matérias “Multa Isolada pela Falta de Retenção do IRF”; “Exigência dos Juros Isolados” e “Exigência de Juros de Mora sobre Multa de Ofício,” e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa

Declaração de Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

No mérito, divergi parcialmente do sempre bem fundamentado voto do ilustre Relator, fazendo-o apenas no tocante à multa isolada.

Neste particular, segundo a recorrente, a multa de 50% (inc. II do art. 44 da Lei 9430/96) pode ser exigida isoladamente, mas não a multa de 75% (inc. I do art. 44 da Lei 9430/96), 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 em seu desfavor, 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 bem controvertida, vislumbrando-se inúmeros julgados em ambos os sentidos. Exemplificativamente, esta Turma, em sessão realizada em 9/3/16 e sob outra composição, havia decidido essa matéria apenas pelo voto de qualidade, ocasião em que definiu que *"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).

Pois bem. O art. 9º da Lei 10426/02 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 9430/96:

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)

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

Todavia, e como se vê no art. 9º retro mencionado, ele não permite a aplicação de multa isolada, mas apenas a aplicação da multa cobrada conjuntamente com o imposto, pois remete expressamente ao inc. I do art. 44 da Lei 9430/96, que não cuida de multa isolada.

Ademais, na medida em que, após a data da entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, o obrigado ao recolhimento 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.**

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, I, do CTN, e art. 722 do RIR/1999 vigente à época dos fatos geradores. 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, sendo descabido, pois, a aplicação de sanção de forma isolada e contra a

fonte pagadora. E diferentemente do inc. II do art. 44, 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 indevido, 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. Esta Turma 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, consequentemente, 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.**

Ainda, 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 ela decorre do tributo, de tal forma que, inexistindo razão para o lançamento do tributo, inexistirá razão para o lançamento da multa.

Por fim, veja-se abaixo que a alteração feita no art. 9º da Lei 10426/02 pela Lei nº 11488/07 teve como finalidade afastar a possibilidade de aplicação de multa isolada, pois suprimiu o inc. II do art. 44 da Lei 9430/96, este sim alusivo à multa isolada:

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. (Vide Medida Provisória nº 351, 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Ou seja, desde a edição da Lei 11488/07, inexistirá a possibilidade de aplicação da penalidade isolada a que alude o inc. II do art. 44 da Lei 9430/96, cuja menção foi suprimida na nova lei. Para maior clareza, vale transcrever os incs. I e II do art. 44:

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;

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

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci