



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

Processo n° 10835.000218/2006-07
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-002.214 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2013
Matéria IRRF
Recorrente NAVEGAÇÃO FLUVIAL SÃO PAULO MATO GROSSO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2001

MULTA ISOLADA. FALTA DE RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA DE IMPOSTO DE RENDA DEVIDO TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

Com a edição da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, convertida na Lei nº 10.426, de 2002, passou a existir previsão legal para a cobrança de multa isolada da fonte pagadora pela falta de retenção de imposto de renda sob a sua responsabilidade, quando a constatação da falta ocorre após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação (art. 9º).

A Lei nº 11.488, de 2007, não revogou o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, ao contrário, ajustou sua redação à alteração feita no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, excluindo apenas a multa isolada devida pelo recolhimento em atraso de tributo ou contribuição a título de antecipação, sem o acréscimo da multa moratória.

JUROS ISOLADOS. FALTA DE RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA DE IMPOSTO DE RENDA DEVIDO TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. INEXIGIBILIDADE.

Incabível a exigência de juros isolados incidentes sobre o imposto de renda não retido pela fonte pagadora a título de antecipação, quando a constatação da falta ocorre após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação, por falta de previsão legal.

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA.

Institutos que não se confundem. Prescrição é perda do *direito de ação*, cujo prazo somente começa após o vencimento da obrigação ou da decisão definitiva na esfera administrativa, contagem que sequer se iniciou. Decadência é *perda do próprio direito* (ou aquisição), pelo falta do seu exercício em determinado prazo. Incorre a decadência do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário pelo lançamento, com a notificação feita em 02.03.2006 do IRPF do ano-base de 2001, cujo prazo teve início em 01.01.2002.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA TRIBUTÁRIA.

Podem responder subsidiariamente ou solidariamente com a empresa autuada os responsáveis pelo créditos tributários não satisfeito pela sociedade mediante necessidade surgida na fase da execução do julgado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **QUANTO A PRELIMINAR**: Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada pela Recorrente. **QUANTO AOS JUROS ISOLADOS**: por maioria de votos, dar provimento ao recurso para excluir da exigência os juros isolados. Vencidos os Conselheiros Antonio Lopo Martinez e Nelson Mallmann, que negaram provimento ao recurso nesta parte. **QUANTO A MULTA ISOLADA**: Por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Odmir Fernandes e Pedro Anan Junior, que proviam o recurso nesta parte. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Odmir Fernandes – Relator

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga – Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Lopo Martinez, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Nelson Mallmann (Presidente), Odmir Fernandes, Pedro Anan Júnior e Rafael Pandolfo.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** da decisão da 3ª Turma de Julgamento da DRJ de Ribeirão Preto/SP, que manteve a autuação do Imposto de Renda pela falta de retenção e recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 106/111), em síntese, que Ivan Gomes Acanjo, sócio gerente da empresa na época dos fatos, apresentou resposta em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal com a relação dos pagamentos efetuados pela empresa fiscalizada acompanhado de algumas cópias de cheques, onde foi detectado pagamentos relativos a pró-labore e honorários advocatícios.

Pagamento de pró-labore R\$ 691.751,16

Pagamento de honorários advocatícios R\$ 350.700,00

Em pesquisas nos controles da Receita Federal foi constatado que não foi retido o IRRF incidente sobre estes pagamentos.

Tendo em vista que tal verificação ocorreu após a entrega das Declarações de Ajuste Anual – Pessoa Física do Declarante, cabe ao responsável pela falta de retenção do imposto, apenas a Multa de Ofício e dos Juros de Mora, denominados de isolados.

Em razão da paralisação das atividades da empresa desde fevereiro de 2001 e a entrega de todo o ativo imobilizado a CEESP, inclusive com o recebimento de indenização de valor vultoso (R\$ 3.600.000,00), os sócios proprietários deveriam providenciar o encerramento da empresa nos órgãos públicos.

A Multa e os Juros Isolados são exigidos da empresa e também do sócio, Ivan Gomes Arcanjo, pelo lançamento de ofício (auto de infração), tendo em vista a sua função de sócio gerente à época dos fatos e a transferência do controle da empresa sem a quitação dos tributos e sem patrimônio e capacidade operacional.

Auto de infração (fls.119 a 124), com ciência do contribuinte em 02/03/2006 (AR fls. 128/129), tendo Ivan Gomes Arcanjo apresentado impugnação (fls. 131 a 136).

Decisão recorrida (fls. 01 a 07), com ciência em 13/04/2012 (AR fls. 170), manteve a autuação pela falta de retenção e recolhimento do tributo pela fonte pagadora. Verificada a falta após a data para a entrega da declaração da pessoa física, exige-se da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de isolados. A decisão manteve também Ivan Gomes Arcanjo no polo passivo da obrigação, por ter função de sócio gerente à época dos fatos, e ainda, pela transferência intencional do controle da empresa sem a quitação dos tributos devidos e sem patrimônio e capacidade operacional para responder pelo débito.

Referida decisão esta assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ano-calendário: 2001

IRRF. MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA EXIGIDOS ISOLADAMENTE.

Cabível a aplicação da multa de ofício e juros de mora, isoladamente, quando constatado pelo Fisco, após o prazo fixado para a entrega da declaração de rendimento da pessoa física, que a fonte pagadora deixou de fazer a retenção e o pagamento do imposto ao qual estava obrigada.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA TRIBUTÁRIA.

Respondem solidariamente, com a empresa autuada, pelos créditos tributários as pessoas que agiram com excesso de poderes e/ou infração à lei, nos termos do artigo 135, III, do CTN.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001

PROVA TESTEMUNHAL

No rito do processo administrativo fiscal inexistente previsão legal para audiência de instrução na qual seriam ouvidas testemunhas, devendo, se tidas a seu favor, ser apresentadas sob forma de declaração escrita, quando da impugnação.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS NO PROCESSO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo-se o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, se refira a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

PERÍCIA.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que não foi formalizado de acordo com o disposto no PAF e não haver justificativa para sua realização.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário (fls. 171 a 187) protocolado em 09/05/2012 da empresa Navegação Fluvial São Paulo Mato Grosso Ltda., sustenta, em preliminar:

- 1) As verbas objeto da autuação decorrem de indenização por desapropriação, não podendo haver incidência do IR Fonte;
- 2) Houve baixa/cancelamento da inscrição da empresa pelo auditor fiscal, de forma ilegal e arbitrária;
- 3) O sócio Ivan é senhor absoluto na gestão da empresa, não quitou suas dívidas tributárias e, após receber a indenização transferiu intencionalmente a empresa, ou melhor as dívidas tributárias aos novos proprietários;
- 4) Decadência, a atuação é do ano de 2001, assim a partir de 01.01.2002 corre prazo decadencial para o lançamento, que se findou em 2007, ou seja, cinco anos do dia em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- 5) Prescrição, considerando-se apurado o crédito tributário no dia 22.02.2006.

É o breve relatório.

Voto Vencido

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Cuida-se da exigência da multa e dos juros isolados exigidos pela falta de pagamento do IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte.

Sustenta inicialmente preliminar de decadência e de prescrição.

Passo ao exame da matéria.

Prescrição é perda do *direito de ação* judicial de cobrança executiva do crédito constituído, sem mais existir discussão administrativa, pelo decurso de prazo; enquanto decadência é o perecimento (ou aquisição) do próprio direito, pelo decurso de prazo.

Prescrição tem início a contagem com a constituição definitiva do crédito tributário. Na pendência de recurso administrativo não se conta prazo de prescrição. A propósito confira-se a didática decisão do C. STF, Pleno, RE, 94.462-1- SP, j. 17.12.1982.

Assim, não há qualquer sentido falar em prescrição, porque seu prazo sequer começou a contar, nada afetando o autuado.

Decadência também não há.

A exigência é do ano-base de 2001. A notificação do lançamento ocorreu em 02.03.2006 (AR fls. 128/129).

Ainda que a contagem do início do prazo decadencial tivesse início no dia 01.01.2002, o prazo extintivo somente ocorreria em 31.12.2006. A notificação se deu bem antes desse prazo e o próprio Recorrente diz que o prazo decadencial se findou em 31.12.2007, não havendo se sem falar em decadência.

Tocante a responsabilidade tributária dos sócios pela autuação não cabe aqui o seu exame, sendo matéria própria da execução do julgado administrativo e/ou judicial, exatamente por se cuidar de responsabilidade subjetiva e subsidiária, isto é, responde a empresa. Não satisfeito o crédito caberá exame da possível responsabilização dos dirigentes, na forma do art. 135, do CTN.

No mérito, temos posição fixada de não ser possível a exigência de *multa e de juros isolados*. Vamos ao exame da matéria.

Juros isolados

Conforme consta da autuação, a exigência dos juros isolados teve por fundamento o § 3º, do art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996:

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,

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

Autenticado digitalmente em 23/03/2013 por ODMIR FERNANDES, Assinado digitalmente em 25/03/2013 por

NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 24/03/2013 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGAO CALOMINO ASTORG

A, Assinado digitalmente em 23/03/2013 por ODMIR FERNANDES

Impresso em 27/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Para exame da matéria é necessário verificar a origem da multa isolada, cujo fundamento, vemos, é o art. 9º, da Lei 10.426, de 2002:

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

Esse dispositivo sofreu alteração pela Lei nº 11.488, de 2007, assim redigido:

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.

O art. 44, da Lei 9.430, de 1996 possui 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 - Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

a) prestar esclarecimentos;

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

Não há na lei a exigência de *juros isolados* para a hipótese da *falta de retenção ou de pagamento* do IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte. Por essa razão, em nosso modo de entender eles não podem ser exigidos.

A ilustre Conselheira Dra. Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, tem posição fixada em diversos votos proferidos neste Conselho, especialmente nesta Turma de julgamento sobre a impossibilidade da exigência dos *juros isolados*. Sustenta em resumo, que *“os juros exigidos isoladamente em razão da falta de retenção do IRRF, tendo por fundamento legal o art. 84, I, §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.981, de 1985, e o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, não possuem exigibilidade por falta de previsão legal.”*

No entender da i. Conselheira, *“o CTN determina a cobrança de juros de mora à taxa de 1% ao mês, sobre o crédito pago após o vencimento, caso a lei não disponha de modo diverso. Atualmente, exige-se a Taxa Selic sobre os valores pagos em atraso”*

‘ Por sua vez o art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, assim dispõe:

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)

§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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

E continua a nobre Conselheira, *‘O dispositivo prevê os acréscimos moratórios (multa e juros de mora) incidentes sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos prazos, ou seja, pressupõe a exigência de um débito pago em atraso.*

‘Não obstante prevê o art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996 autorize o lançamento dos juros isolados, entendo que, a teor da legislação anteriormente transcrita, os juros de mora só podem ser exigidos quando o pagamento do imposto tiver sido efetuado em atraso ou quando ainda puder ser exigido do contribuinte.’

‘Ora, se o lançamento do imposto de renda a título de antecipação do imposto devido pelo beneficiário dos rendimentos não pode mais ser exigido da fonte pagadora depois do encerramento do ano-calendário ou do período de apuração do fato gerador, conforme jurisprudência pacificada neste Tribunal, não cabe mais a exigência dos juros de mora uma vez que o principal tornou-se inexigível.

‘Situação semelhante ocorre quando do lançamento da multa isolada pela falta de pagamento do carnê-leão devido ou da multa isolada pela falta de pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devido por estimativa (art. 44, inciso II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996), em que não se exige os juros de mora devidos pela falta de antecipação do tributo ou contribuição.’

E conclui a ilustre Conselheira:

‘Nestes termos, entendo que não existe previsão legal para exigência dos juros de mora isolados pela falta de retenção do imposto de renda quando o imposto não tiver sido pago em atraso ou não puder mais ser exigido da fonte pagadora omissa.’

Multa isolada

A Dra. Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, entende que a multa isolada pela falta de retenção ou pagamento do IR-Fonte, ainda que se cuide de antecipação, continua com a exigência no nosso sistema normativo vigente.

Faz minucioso estudo para concluir que as alterações trazidas pelo art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002 e ao art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007,

positivaram a omissão legislativa para exigir, no lugar da multa isolada, a *multa de ofício* de 75% (ou de 150%) na falta de retenção e/ou recolhimento do IR-Fonte, mesmo em se tratado de antecipação, sem exigência da fonte pagadora, após o encerramento do período e a transferência da responsabilidade pelo pagamento ao beneficiário do rendimento.

O estudo possui enorme relevância e merece reflexão, diante do texto normativo, cuja conclusão é no sentido de as alterações da MP 351, de 2007, convertidas na Lei nº 11.488, de 2007, *deixou de exigir a multa isolada e passou a exigir a multa de ofício* de 75% (ou 150%), pela falta de retenção ou pagamento do IR - Fonte pela fonte pagadora.

Pelo interesse da matéria passamos a transcrever o voto da i. Conselheira, Dra. Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, pelo brilhantismo das suas colocações, clareza e didática:

“A multa exigida isoladamente (...) em razão da falta de retenção do IRRF tem como fundamento o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, c/c o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 1996.

‘Encontra-se pacificado neste Conselho, o entendimento, ao qual me filio, de que quando existe previsão de tributação na fonte, a título de antecipação do imposto devido pelo beneficiário dos rendimentos, e a ação fiscal for instaurada após o encerramento do ano-calendário ou do período de apuração do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. A jurisprudência é no sentido de que, nesse caso, o rendimento deveria ser tributado pelo beneficiário do rendimento, exigindo-se da fonte pagadora a multa de ofício de forma isolada, prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002’.

‘Muito embora exista uma corrente neste Tribunal que defenda que, com o advento da Lei nº 11.488, de 2007, a aplicação da multa isolada em razão da falta de retenção e/ou recolhimento do imposto pela fonte pagadora deva ser afastada, por força do princípio da retroativa benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “a”, do CTN, visto que a mesma teria excluída das hipóteses de incidência, entendo que a referida multa continua existindo no nosso ordenamento jurídico.

‘Para o deslinde da questão, há que se fazer uma análise sistemática da legislação pertinente, em especial dos dois artigos que fundamentam o lançamento e suas alterações.

‘O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tinha a seguinte redação original (grifos nossos):

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 percebe, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, além da multa de ofício vinculada (exigida juntamente com o tributo ou contribuinte não pago), previa quatro hipóteses para incidência da multa isolada (incisos II a V):

(a) quando o tributo ou a contribuição houvesse sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

(b) no caso de pessoa física, na falta de pagamento do carnê-leão devido, ainda que o contribuinte não apurasse imposto a pagar na declaração de ajuste correspondente;

(c) no caso de pessoa jurídica, na falta de pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devido por estimativa, ainda que fosse apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; e

(d) no caso de tributo ou contribuição lançado, que não houvesse sido pago ou recolhido. Esta última hipótese foi expressamente revogada pelo art. 7º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998.

‘Até aquele momento, a aplicação de penalidade à fonte pagadora que não efetuava a retenção de tributos ou contribuição não encontrava amparo em lei ordinária ou ato de igual estatura.

‘Somente com o advento da Medida Provisória nº 16, de 27 de dezembro de 2001, convertida na Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, é que a falta de retenção de tributo ou contribuição pela fonte pagadora passou a ensejar a aplicação de multa de ofício isolada, como se verifica pelo teor do art. 9º da Lei nº 11.488, de 2007:

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

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.

*‘Na verdade, houve a criação de novas hipóteses de incidência de multas de ofício, a serem exigidas da **fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição**, quando verificada a falta de retenção ou recolhimento ou de recolhimento após o prazo legal fixado, sem o acréscimo de multa moratória. Nesse sentido, cabe reproduzir o item 7 da exposição de motivos da Medida Provisória nº 16, de 2001, que deixa claro que a inserção no ordenamento jurídico do artigo 9º teve como finalidade preencher lacuna da legislação em vigor (grifos nossos):*

7. 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 em vigor.”

‘Conclui-se, assim, que somente com a edição da lei específica, criando a penalidade para punir a conduta omissiva da fonte pagadora pela falta de retenção do imposto por antecipação, é que passou a ser exigível a multa isolada nessa situação, o que é corroborado por diversos precedentes administrativos:

FALTA DE RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PELA FONTE PAGADORA - IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO - VERIFICAÇÃO DA FALTA APÓS ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO – MULTA ISOLADA - PREVISÃO LEGAL - Somente com a edição da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, publicada no D.O.U de 28/12/2001, convertida na Lei nº. 10.426, de 2002 é que passou a existir previsão legal para a cobrança de multa isolada da fonte pagadora pela falta de retenção de imposto de renda sob a sua responsabilidade, quando a constatação da falta ocorre após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação. Tal multa será calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida, sem o reajustamento da base de cálculo. (Acórdão nº 106-16798, de 06/03/2008).

FALTA DE RETENÇÃO OU RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA PELA FONTE PAGADORA - IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO - MOMENTO DE VERIFICAÇÃO DA FALTA - MULTA EXIGIDA DE FORMA ISOLADA - PREVISÃO LEGAL - Somente com a edição da Medida Provisória nº. 16, de 27/12/2001, publicada no D.O.U de 28/12/2001, convertida na Lei nº. 10.426, de 2002, é que passou a existir previsão legal para a cobrança de multa isolada da fonte pagadora, pela falta de retenção ou recolhimento de imposto de renda sob a sua responsabilidade, quando a constatação da falta ocorre após o encerramento do período de apuração no qual o

beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação.
(Acórdão nº 104-21857, de 20/09/2006)

‘Convém lembrar que houve uma tentativa de alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, por meio da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, que perdeu sua eficácia conforme Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 57, de 2006, publicado no DOU de 01/11/2006. Apenas com a edição da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, houve a alteração do art. 44 da Lei nº 9430, assim como do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, os quais passaram a ter a seguinte redação:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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

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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 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.

[...]

Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002:

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

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.

‘Numa leitura atenta dos dois artigos, observa-se que as alterações foram introduzidas de forma harmoniosa.

‘O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi reformatado, mantendo a aplicação das multas de ofício vinculadas de 75% e 150%, a primeira prevista no inciso I e a segunda, no inciso I c/c §1º. O inciso II, que anteriormente previa a multa aplicação de multa de 150%, passou a prever a multa isolada, no percentual de 50%, nos casos de falta de pagamento do carnê-leão devido pela pessoa física e de falta de pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devido por estimativa, ainda que fosse apurado pela pessoa jurídica (alíneas “a” e “b”). O pagamento de tributo ou a contribuição após o prazo legal previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora, deixou de configurar hipótese de incidência de multa isolada.

‘De forma semelhante, o recolhimento do imposto ou contribuição a título de antecipação pela fonte pagadora, após o vencimento, deixou de ensejar a exigência de multa de ofício isolada.

‘Entretanto, apesar de o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, ter sido alterado, foi mantida a exigência da multa de ofício de 75% ou 150% quando a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição não efetuar a retenção ou o recolhimento.

‘O argumento de que a nova alteração teria afastado a aplicação da multa isolada, no caso de falta de retenção ou recolhimento, por não fazer referência a multa isolada prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, s.m.j., não se sustenta.

‘A redação original do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, mencionava apenas os incisos I e II do caput do art. 44 que, à época, referiam-se às multas de ofício de 75% e 150%, enquanto que as hipóteses de multas isoladas previstas no artigo 44 encontravam-se descritas no §1º, incisos II a IV (o inciso V já havia sido revogado), ou seja, conforme já dito anteriormente, o mencionado artigo 9º criou novas hipóteses de incidência para a multa isolada, fazendo menção ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tão somente para fixar os percentuais a serem aplicados: 75%, no caso geral, e 150%, nos casos de evidente intuito de fraude.

‘A alteração introduzida pela Lei nº 11.488, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deslocando as multas de ofício de 75% e 150% dos incisos I e II do caput para o inciso I e o §1º, foi acompanhada pela alteração promovida no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, cuja redação passou de “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, [...].” para “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, [...]” (grifos nossos). Importa ressaltar que a parte final do artigo em comento foi alterada, apenas, para excluir a multa isolada devida pelo recolhimento em atraso de tributo ou contribuição a título de antecipação, sem o acréscimo da multa moratória, de forma semelhante à alteração feita no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a exclusão da multa isolada prevista originalmente no inciso II do §1º do referido artigo.

‘Na verdade, a única multa isolada revogada com a edição da Lei nº 11.488, de 2007, foi aquela devida pelo recolhimento em atraso de tributo ou contribuição, sem o acréscimo da multa de mora, quer se trate de tributo ou contribuição devido ou não a título de antecipação.

‘Todas essas considerações podem ser melhor evidenciadas no quadro abaixo em que se coloca os dispositivos legais acima analisados lado a lado com suas alterações:

Redação original	Redação dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007
<p><u>Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:</u></p> <p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:</p> <p><u>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;</u></p> <p><u>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.</u></p> <p>§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:</p> <p>I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;</p> <p>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;</p> <p>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</p>	<p><u>Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:</u></p> <p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:</p> <p><u>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;</u></p> <p>II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)</p> <p>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)</p> <p>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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)</p> <p><u>§ 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</u></p>

Redação original	Redação dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007
<p>pagar na declaração de ajuste;</p> <p>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;</p> <p>[...]</p>	<p><u>criminais cabíveis.</u></p> <p>[...]</p>
<p><u>Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002:</u></p> <p>Art.9º <u>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,</u> 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.</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><u>Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002:</u></p> <p><u>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,</u> 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.</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>

De fato, a análise literal os textos normativos vigentes citados nos conduzem a interpretação e conclusão feita com maestria pela Dra. Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga.

Enfim, é correto afirmar que a sanção segue a regra geral da *multa de ofício*? Pelo texto literal não temos dúvida da correção do brilhante voto da i. Conselheira Dra. Maria Lúcia.

Contudo, com a devida vênia, pesamos de forma diversa. Diversa porque direito não é texto de lei, mas o *sistema* normativo.

Direito não é nunca foi texto de lei. Direito é o *sistema normativo vigente*, o conjunto de normas, regras e princípios construídos pelos interprete e aplicador da lei. Daí em nosso modo de ver houve revogação da multa isolada, pela falta de tipificação expressa da

conduta omissiva, na hipótese de a fonte pagadora responsável pela retenção deixar de reter e recolher o imposto.

Exigir a multa de ofício de 75%, idêntica à feita a penalidade imposta ao sonegador contumaz, para sancionar a simples falta de retenção e antecipação do imposto, *sem a exigência do tributo pela fonte pagadora*, soa muito estranho e causa verdadeira aversão aos sentidos deste interprete e aplicador da lei.

Falar em multa de ofício de 75% (ou 150%, se qualificada) não é o mesmo da multa isolada. Isolada por quê? Certamente para diferenciá-la da multa de ofício, onde há exigência pela sonegação do imposto. Aqui não há sonegação, não se exige imposto.

O sistema continua com a exigência da multa isolada na hipótese da falta de pagamento do imposto no carnê-leão e em outras situações fora do IR - Fonte. Qual seria a razão de não se fazer a mesma exigência expressa da multa de ofício nas condutas sem exigência do imposto?

Autuar a fonte pagadora pela falta de retenção, sem a exigência do imposto, satisfeito pelo beneficiário do rendimento com a mesma penalidade do sonegador, é situação grave pela indevido tratamento igual dos desiguais, esbarrado com isso proporcionalidade e razoabilidade na reprovação da conduta.

Alguma coisa esta fora de sintonia, ou a tipificação esta equivocada, foi gravosa ou não observou a proporcionalidade, razoabilidade e igualdade, no sentido de tratar igual os iguais e desigual os desiguais, aspectos necessários para a tipificação de qualquer sanção, especialmente de natureza penal, como corre aqui.

Outro aspecto relevante neste exame é a falta de objetividade e clareza dos textos legais citados. Toda tipificação penal, como de resto da legislação, mas a penal em especial, exige clareza e objetividade, exatamente para evitar dúvida do interprete e aplicador da lei, além da igualdade, razoabilidade e proporcionalidade para permitir a sanção da conduta.

Com toda falta de clareza e objetividade e *dúvidas* na aplicação da norma tributária penal, pela igualdade, razoabilidade e proporcionalidade, vemos que a disposição normativa deve ser interpretada de forma mais *favorável ao acusado*, a teor do art. 112, do CTN.

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;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação

Não é possível, cremos, exigir a multa de ofício de 75%, quando há falta de pagamento do tributo sonegado e penalizar, em legislação confusa e obscura, *com a mesma*

tipificação a *omissão da retenção do tributo e pagamento*, sem a exigência do tributo, por essa razão a decisão recorrida deve ser reformada e a autuação cancelada.

Ante o exposto, **conheço e dou provimento** ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Odmir Fernandes - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Redatora Designada

Em que pese o merecido respeito a que faz jus o Ilustre Relator, ousou divergir quanto à Multa Isolada exigida pela falta de retenção, matéria em que o mesmo ficou vencido.

A multa exigida isoladamente no presente lançamento em razão da falta de retenção do IRRF tem como fundamento o art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, c/c o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme consignado no Auto de Infração à fl. 1799.

Encontra-se pacificado neste Conselho, o entendimento, ao qual me filio, de que quando existe previsão de tributação na fonte, a título de antecipação do imposto devido pelo beneficiário dos rendimentos, e a ação fiscal for instaurada após o encerramento do ano-calendário ou do período de apuração do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. A jurisprudência é no sentido de que, nesse caso, o rendimento deveria ser tributado pelo beneficiário do rendimento, exigindo-se da fonte pagadora a multa de ofício de forma isolada, prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002.

Muito embora exista uma corrente neste Tribunal que defenda que, com o advento da Lei nº 11.488, de 2007, a aplicação da multa isolada em razão da falta de retenção e/ou recolhimento do imposto pela fonte pagadora deva ser afastada, por força do princípio da retroativa benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do CTN, visto que a mesma teria excluída das hipóteses de incidência, entendo que a referida multa continua existindo no nosso ordenamento jurídico.

Para o deslinde da questão, há que se fazer uma análise sistemática da legislação pertinente, em especial dos dois artigos que fundamentam o lançamento e suas alterações.

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tinha a seguinte redação original (grifos nossos):

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 percebe, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, além da multa de ofício vinculada (exigida juntamente com o tributo ou contribuinte não pago), previa quatro hipóteses para incidência da multa isolada (incisos II a V): (a) quando o tributo ou a contribuição houvesse sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora; (b) no caso de pessoa física, na falta de pagamento do carnê-leão devido, ainda que o contribuinte não apurasse imposto a pagar na declaração de ajuste correspondente; (c) no caso de pessoa jurídica, na falta de pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devido por estimativa, ainda que fosse apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; e (d) no caso de tributo ou contribuição lançado, que não houvesse sido pago ou recolhido. Esta última hipótese foi expressamente revogada pelo art. 7º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998.

Até aquele momento, a aplicação de penalidade à fonte pagadora que não efetuava a retenção de tributos ou contribuição não encontrava amparo em lei ordinária ou ato de igual estatura.

Somente com o advento da Medida Provisória nº 16, de 27 de dezembro de 2001, convertida na Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, é que a falta de retenção de tributo ou contribuição pela fonte pagadora passou a ensejar a aplicação de multa de ofício isolada, como se verifica pelo teor do art. 9º da Lei nº 11.488, de 2007:

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

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.

Na verdade, houve a criação de novas hipóteses de incidência de multas de ofício, a serem exigidas da **fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição**, quando verificada a falta de retenção ou recolhimento ou de recolhimento após o prazo legal fixado, sem o acréscimo de multa moratória. Nesse sentido, cabe reproduzir o item 7 da exposição de motivos da Medida Provisória nº 16, de 2001, que deixa claro que a inserção no ordenamento jurídico do artigo 9º teve como finalidade preencher lacuna da legislação em vigor (grifos nossos):

7. 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 em vigor.”

Conclui-se, assim, que somente com a edição da lei específica, criando a penalidade para punir a conduta omissiva da fonte pagadora pela falta de retenção do imposto por antecipação, é que passou a ser exigível a multa isolada nessa situação, o que é corroborado por diversos precedentes administrativos:

FALTA DE RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PELA FONTE PAGADORA - IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO - VERIFICAÇÃO DA FALTA APÓS ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO – MULTA ISOLADA - PREVISÃO LEGAL - Somente com a edição da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, publicada no D.O.U de 28/12/2001, convertida na Lei nº. 10.426, de 2002 é que passou a existir previsão legal para a cobrança de multa isolada da fonte pagadora pela falta de retenção de imposto de renda sob a sua responsabilidade, quando a constatação da falta ocorre após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação. Tal multa será calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida, sem o reajustamento da base de cálculo. (Acórdão nº 106-16798, de 06/03/2008).

FALTA DE RETENÇÃO OU RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA PELA FONTE PAGADORA - IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO - MOMENTO DE VERIFICAÇÃO DA FALTA - MULTA EXIGIDA DE FORMA ISOLADA - PREVISÃO LEGAL - Somente com a edição da Medida Provisória nº. 16, de 27/12/2001, publicada no D.O.U de 28/12/2001, convertida na Lei nº. 10.426, de 2002, é que passou a existir previsão legal para a cobrança de multa isolada da fonte pagadora, pela falta de retenção ou recolhimento de imposto de renda sob a sua responsabilidade, quando a constatação da falta ocorre após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação. (Acórdão nº 104-21857, de 20/09/2006)

Convém lembrar que houve uma tentativa de alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, por meio da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, que perdeu sua eficácia conforme Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 57, de 2006, publicado no DOU de 01/11/2006. Apenas com a edição da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, houve a alteração do art. 44 da Lei nº 9430, assim como do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, os quais passaram a ter a seguinte redação:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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

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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 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.

[...]

Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002:

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

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.

Numa leitura atenta dos dois artigos, observa-se que as alterações foram introduzidas de forma harmoniosa.

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi reformatado, mantendo a aplicação das multas de ofício vinculadas de 75% e 150%, a primeira prevista no inciso I e a segunda, no

inciso I c/c §1º. O inciso II, que anteriormente previa a multa aplicação de multa de 150%, passou a prever a multa isolada, no percentual de 50%, nos casos de falta de pagamento do carnê-leão devido pela pessoa física e de falta de pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devido por estimativa, ainda que fosse apurado pela pessoa jurídica (alíneas “a” e “b”). O pagamento de tributo ou de contribuição após o prazo legal previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora, deixou de configurar hipótese de incidência de multa isolada.

De forma semelhante, o recolhimento do imposto ou contribuição a título de antecipação pela fonte pagadora, após o vencimento, deixou de ensejar a exigência de multa de ofício isolada.

Entretanto, apesar de o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, ter sido alterado, foi mantida a exigência da multa de ofício de 75% ou 150% quando a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição não efetuar a retenção ou o recolhimento.

O argumento de que a nova alteração teria afastado a aplicação da multa isolada, no caso de falta de retenção ou recolhimento, por não fazer referência a multa isolada prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, s.m.j., não se sustenta.

A redação original do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, mencionava apenas os incisos I e II do caput do art. 44 que, à época, referiam-se às multas de ofício de 75% de 150%, enquanto que as hipóteses de multas isoladas previstas no artigo 44 encontravam-se descritas no §1º, incisos II a IV (o inciso V já havia sido revogado), ou seja, conforme já dito anteriormente, o mencionado artigo 9º criou novas hipóteses de incidência para a multa isolada, fazendo menção ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tão somente para fixar os percentuais a serem aplicados: 75%, no caso geral, e 150%, nos casos de evidente intuito de fraude.

A alteração introduzida pela Lei nº 11.488, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deslocando as multas de ofício de 75% e 150% dos incisos I e II do caput para o inciso I e o §1º, foi acompanhada pela alteração promovida no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, cuja redação passou de “*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, [...]*.” para “*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,[...] (grifos nossos)*. Importa ressaltar que a parte final do artigo em comento foi alterada, apenas, para excluir a multa isolada devida pelo recolhimento em atraso de tributo ou contribuição a título de antecipação, sem o acréscimo da multa moratória, de forma semelhante à alteração feita no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a exclusão da multa isolada prevista originalmente no inciso II do §1º do referido artigo.

Na verdade, a única multa isolada revogada com a edição da Lei nº 11.488, de 2007, foi aquela devida pelo recolhimento em atraso de tributo ou contribuição, sem o acréscimo da multa de mora, quer se trate de tributo ou contribuição devido ou não a título de antecipação.

Todas essas considerações podem ser melhor evidenciadas no quadro abaixo em que se coloca os dispositivos legais acima analisados lado a lado com suas alterações:

Redação original	Redação dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007
<p><u>Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:</u></p> <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><u>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:</u></i></p> <p><i><u>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.</u></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 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>[...]</p>	<p><u>Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:</u></p> <p><i>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:</i></p> <p><i><u>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;</u></i></p> <p><i>II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)</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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)</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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)</i></p> <p><i><u>§ 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.</u></i></p> <p>[...]</p>
<p><u>Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002:</u></p> <p><i><u>Art. 9º Sujeita-se às multas de que tratam os</u></i></p>	<p><u>Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002:</u></p> <p><i><u>Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I</u></i></p>

Redação original	Redação dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007
<p><u>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.</u></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><u>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.</u></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>

Diante do acima exposto, forçoso concluir que:

- (a) com a edição da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, convertida na Lei nº 10.426, de 2002, passou a existir previsão legal para a cobrança de multa isolada da fonte pagadora pela falta de retenção de imposto de renda sob a sua responsabilidade, quando a constatação da falta ocorre após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação (art. 9º); e
- (b) a Lei nº 11.488, de 2007, que alterou o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deslocando as multas de ofício de 75% e 150% dos incisos I e II do caput para o inciso I e o §1º, também modificou a redação do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, **mantendo a exigência da multa isolada “no caso de falta de retenção ou recolhimento” e excluindo-a no caso de “recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória”.**

Pelos fundamentos expostos, voto por NEGAR provimento ao recurso voluntário, no que diz respeito à Multa Isolada exigida pela falta de retenção do IRRF.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga