



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

Processo n° 11060.004172/2008-20
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-001.950 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2012
Matéria IRRF
Recorrente FATEC
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

RESPONSABILIDADE DA FONTE.

Compete à fonte reter e recolher o IRRF.

BOLSA DE ESTUDOS, PESQUISA, EXTENSÃO E INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. ISENÇÃO.

Não se aplica a isenção conferida às bolsas de estudos, pesquisa, extensão e de incentivo à inovação quando elas representarem pagamento de contraprestação por serviços prestados ou produzirem resultados econômicos para o doador (direto ou indireto).

IRRF. TABELA PROGRESSIVA. JUROS DE MORA. SELIC.

A falta de recolhimento de IRRF no prazo determinado pela lei enseja a cobrança de juros de mora sobre o período compreendido entre o vencimento da obrigação e a data prevista para a entrega da declaração da pessoa física ou jurídica com base na variação da Selic. Os juros de mora são calculados com base na Selic e aplicáveis sobre o valor do tributo.

FALTA DE RETENÇÃO OU RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE PELA FONTE PAGADORA - IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO - VERIFICAÇÃO DA FALTA OCORRE APÓS ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO - MULTA EXIGIDA DE FORMA ISOLADA - PREVISÃO LEGAL - Com a edição da Lei n° 10.426, de 2002, 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.

MULTA QUALIFICADA

Não basta apenas o *prejuízo* ao fisco para tipificar a multa qualificada. Exige-se o dolo e a fraude para a tipificação conforme art. 72, da Lei 4.502/64. A conduta deve ser elemento do tipo. O possível dolo ou fraude na distribuição de bolsa de estudos não pode tipificar a agravante, se não tiveram por finalidade a sonegação.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de decadência suscitada pela Recorrente. No mérito: Quanto à multa isolada, pelo voto de qualidade, negar provimento. Vencidos os Conselheiros Odmir Fernandes (Relator), Rafael Pandolfo e Pedro Anan Junior. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann. Quanto à multa de ofício, por unanimidade de votos, desqualificá-la reduzindo-a ao percentual de 75%. Quanto aos juros isolados, por maioria de votos, excluí-los da exigência. Vencidos os Conselheiros Antonio Lopo Martinez e Nelson Mallmann.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente.

(Assinado digitalmente)

Odmir Fernandes – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Lopo Martinez, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Nelson Mallmann, Odmir Fernandes, Pedro Anan Júnior e Rafael Pandolfo. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** da decisão da 5ª Turma de Julgamento da DRJ/Porto Alegre/RS que manteve a autuação com a exigência de *multa isolada e juros isolados* pela falta de retenção/pagamento do Imposto de Renda na Fonte – IRRF nos anos de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007, no valor de R\$ 761.992,67.

A autuação (fls. 4/12) teve origem na fiscalização de diversos órgãos estatais, do Ministério Público Federal, Ministério Público Estadual, Polícia Federal e Secretaria da Receita Federal do Brasil, em operação denominada 'Rodin', onde foram constatados ilícitos penais, cíveis e tributários, envolvendo a autarquia gaúcha, o Departamento Estadual de Trânsito (Detran/RS), a Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) e duas fundações vinculadas à universidade: a Fundação de Apoio e Tecnologia à Ciência (Fatec), e a Fundação Educacional e Cultural para o Desenvolvimento e o Aperfeiçoamento da Educação e da Cultura (Fundae), referente à *concessão indiscriminada de bolsas de pesquisa e inovação tecnológica de caráter retributivo*, sem a tributação do IRRF.

Segundo consta no Relatório de Fiscalização (fls.13/42), o Detran/RS contratou as fundações, mediante dispensa de licitação, conforme preconiza o art.24, XIII, da Lei nº 8.666/93, e o artigo 10 da Lei nº 8.958/94, e a recorrente, por sua vez, tendo celebrado contrato com a UFSM e o DETRAN/SP, para viabilizar projeto destinado a aplicação das provas teóricas e práticas do exame de habilitação, segundo o Código Brasileiro de Trânsito, assim como a exames de habilitação para a condução de veículos automotores, efetuou pagamento de bolsas de pesquisas isentas de IRRF a diversos servidores da UFSM, remunerando aqueles servidores que prestavam serviços para que a fundação cumprisse sua obrigação contratual com o Detran/RS, inclusive funcionários administrativos e outros que recebem como bolsa o mesmo valor de sua remuneração pela UFSM, em caráter contraprestacional e, algumas vezes, em duplicidade, como supostos "13ºs salários", com "fábrica" de bolsas isentas, criada pela Fatec e, por isso, aplicou a multa de 150%.

Houve majoração da multa pelo dolo e utilização (contabilização) de bolsas para pagamento de atividades burocráticas a funcionários administrativos da universidade, sem habilitação para realizar pesquisas ou inovações tecnológicas que a fundação incumbida de produzir o que confirma a intencionalidade na montagem de estrutura para pagamento de bolsas de pesquisas aos servidores da UFSM como isentas de IRRF.

Os juros de mora isolados foram calculados com base no disposto no Parecer Normativo Cosit nº 1/02, que estabelece a incidência da Selic desde a data prevista para o recolhimento do imposto.

A decisão recorrida de fls. 1830/1848 afastou a nulidade do MPF, sob o fundamento de que o auto de infração atende aos requisitos do art.142, do CTN. No mérito, entendeu não ter havido alteração do critério jurídico da isenção, com a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IRRF pela fonte pagadora, conforme art. 45, do CTN, e arts. 717 e 722 do RIR/99.

Recurso Voluntário a fls.1858/1886 sustentando, em síntese, ausência de responsabilidade. Foi vítima dos dirigentes, com a responsabilidade pessoal pela multa, conforme art. 135, do CTN. Suscita decadência dos créditos anteriores a 17/06/2004, contado do fato gerador, nos termos do art. 150, par. 4º, do CTN.

Além disso, alega ser anulável o MPF, por não ter informado o seu prazo, e também ter resultado em autuação que estava fora do seu objeto de ação, pois a sua finalidade expressa era "IRPJ, CSLL, PIS, COFINS E CONTRIB. PREVIDENCIÁRIAS" – havendo, ainda, autuações finalizadas e devidamente impugnadas, presumindo-se o encerramento do MPF – ensejando, assim, a invalidez do auto de infração aqui analisado, por ter como base procedimento sem prazo, com objeto diverso do MPF, e tacitamente concluído pelos processos administrativos 11060.002625/2008-83, 11060.002626/2008-28, 11060.002627/2008-72, e 11060.004172/2008-20.

Suscita, ainda, que a multa agravada deve ser exigida dos ex-dirigentes a quem foram atribuídas as ilegalidades. Postula, a redução da multa de 75%, alegando que a recorrente apenas interpretou a legislação tributária, não cometeu qualquer ato criminoso, não possuindo consciência da real ilicitude da conduta de seus ex-dirigentes, eis que sempre agiu dentro dos estritos limites da lei, trabalhando para viabilizar a pesquisa do ensino e da extensão, bem como do desenvolvimento institucional, científico e tecnológico do ensino público superior

Aduz que não pode arcar com abusos supostamente cometidos por aqueles que deveriam zelar pelo patrimônio, os seus ex-dirigentes, não sendo aplicável o art. 61, § 1º, da Lei 8.981/95.

É relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Odmir Fernandes, Relator.

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

Trata-se da exigência de *juros isolados* e da *multa isolada*, qualificada com a 150% pelo reconhecimento da fraude no pagamento de bolsas de estudos e pesquisas, sem a retenção do imposto de renda na fonte.

Anoto que não houve exigência do imposto retido na fonte por se tratar de antecipação sujeita ao ajuste anual e responsabilidade da tributação pelo beneficiário do rendimento, com autuação feita após o encerramento do período base.

Temos posição fixada sobre a exigência dos juros e da multa isolada.

Em nosso sentir as exigências feitas na autuação foram revogadas.

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, 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.

A decisão recorrida entendeu cabível a exigência com base no Parecer Normativo Cosit nº 1/2002, assim redigido:

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

Para exame da matéria é necessário verificar a origem da multa isolada que teve por fundamento o art. 9º, da Lei 10.426, de 2002, conforme consta da autuação:

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:

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:

prestar esclarecimentos;

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 de falta de retenção ou do pagamento do imposto de renda retido na fonte.

A i. Conselheira Dra. Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, também entende 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)’

‘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

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

Autenticado digitalmente em 11/09/2012 por ODMIR FERNANDES, Assinado digitalmente em 12/09/2012 por

NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 11/09/2012 por ODMIR FERNANDES

Impresso em 20/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A ilustre Conselheira, 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%), na falta de retenção ou pagamento do IR - Fonte pela fonte pagadora.

Pelo interesse da matéria passamos a transcrever o voto da Dra. Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga:

“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</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</u></p>

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

De fato, pela análise literal os textos vigentes nos conduzem a interpretação e conclusão feita da i. Conselheira.

Mas, com a devida vênia, ousamos discordar. Discordar porque na análise sistemática, exigir multa de ofício de 75%, idêntica à feita a pena aplicada ao sonegador, para

sancionar a simples falta de retenção e antecipação do imposto, sem a exigência do tributo pela fonte pagadora, soa estranho e causa aversão aos sentidos a este interprete e aplicador da lei.

Falar em multa de ofício de 75% (ou 150%, se agravada) não é o mesmo da multa isolada. Isolada por que, certamente para diferenciá-la da *multa de ofício*, onde há exigência pela sonegação do imposto. Aqui não há sonegação do imposto.

O sistema normativo 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 exigência do imposto que foi satisfeito pelo beneficiário, cremos, não pode sofrer a mesma penalidade do sonegador.

Alguma coisa esta fora de sintonia. Ou a tipificação esta equivocada, foi gravosa ou não observou a proporcionalidade e a razoabilidade da conduta, aspectos necessários para a tipificação e sanção penal.

É correto afirmar que a sanção segue a regra geral da *multa de ofício*? Pelo texto literal da lei não temos dúvida em afirmar a correção do brilhante voto da i. Conselheira Dra. Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga.

Mas o direito não é nunca foi texto de lei. Direito é *sistema*, 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 do infrator, no caso de a fonte pagadora responsável pela retenção na fonte deixar de reter e recolher o imposto.

Outro aspecto relevante neste exame é a falta de clareza da lei. Toda tipificação penal, como de resto da legislação, mas nesta principalmente, exige-se clareza e objetividade, para evitar exatamente dúvida na aplicação da lei, além da necessária razoabilidade e proporcionalidade para permitir a tipificação da conduta.

Sem clareza e objetividade a norma tributária penal com dúvidas na aplicação deve ser interpretada de forma mais favorável ao acusado, a teor do art. 112, do CTN.

Não é possível, cremos, exigir a multa de ofício de 75%, quando há falta de pagamento do tributo com sonegação e penalizar *com a mesma* tipificação a *omissão da retenção do tributo*, onde não há a exigência do tributo, por essa razão a decisão recorrida deve ser reformada e a autuação cancelada.

Pois bem. Ainda que se admita, por hipótese, em manter a autuação, a multa agravada deve ser excluída, mantendo-se da multa de 75%, ante aos fundamentos da qualificadora.

A decisão recorrida manteve a qualificadora sob o fundamento de “*A lei não exige a existência de benefício próprio para justificação da multa majorada; basta o prejuízo ao fisco.*” (Destacamos, fls. 1.720).

Para qualificação da penalidade há necessidade da prova efetiva do dolo ou fraude com a finalidade de sonegar a tributação. Ao que consta da decisão recorrida, a autuada constituiu verdadeira *fabrica de bolsa de estudos* para desvio de recursos destinados a **incrementar a remuneração adicional de servidores**.

O dolo e a fraude podem estar presentes nesse comportamento da distribuição de bolsas de estudos, mas isto não significa e nem tipifica, necessariamente, a fraude e o dolo à tributação. O objeto de um e outro são diversos. A distribuição das bolsas de estudos com suposta isenção de tributos não teve por objetivo a sonegação fiscal, esta foi decorrência daquela, por isso não pode prevalecer a agravante.

Diferente seria se distribuição das supostas bolsas de estudos tivesse por finalidade ou fosse decorrente da sonegação fiscal, hipótese em que poderia tipificar a conduta agravante da autuada.

Assim, pelo meu voto, ainda que mantida a exigência, cancelo a multa agravada.

Também não procede a alegação preliminar de ausência de responsabilidade da autuada, como fonte pagadora responsável pela retenção, pela exigência da multa e dos juros isolados.

A exigência decorre do próprio mérito da autuação, com multa e juros isolados, a exclusão é da responsabilidade pelo tributo quando o lançamento é realizado após o ano base, mas esta exclusão não alcança a responsabilidade pela multa e os juros isolados.

Passo ao exame da decadência.

A exigência aqui é dos anos-calendários de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007.

A notificação do lançamento (autuação) ocorreu em 09.10.2008, sem que tenha transcorrido prazo superior aos cinco anos entre 01.01.2004 e 09.10.2008.

Ante o exposto, pelo meu voto, **conheço e dou provimento** ao recurso para reformar a decisão recorrida e cancelar a autuação.

Em menor extensão, caso vencido, cancelo a multa agravada, afasto a decadência e a alegação de ausência de responsabilidade da fonte pagadora pela multa e pelos juros isolados.

(Assinado digitalmente)

Odmir Fernandes - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Nelson Mallmann, Redator Designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Odmir Fernandes, permito-me divergir quanto a multa isolada por falta de retenção e/ou recolhimento do imposto pela fonte pagadora e dos juros isolados (no qual sou vencido), acompanhando o voto relator no que diz respeito a desqualificação da multa.

No que toca a multa isolada, ainda que, 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 Código Tributário Nacional, visto que a mesma teria excluída das hipóteses de incidência, entendo que a referida multa continua existindo no nosso ordenamento jurídico.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

Até aquele momento, a aplicação de penalidade à fonte pagadora que não efetuava a retenção de tributos ou contribuição não encontrava amparo na legislação. Entretanto, 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, a falta de retenção de tributo ou contribuição pela fonte pagadora passou a ensejar a aplicação de multa de ofício 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.

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.

Deste modo, 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.

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.

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% 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, [...].”

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.

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 pagar na declaração de ajuste;</p> <p>IV- isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do</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 criminais cabíveis.</u></p> <p>[...]</p>

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

A multa exigida isoladamente no presente lançamento em razão da falta de retenção do IRRF tem como fundamento legal portanto no 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.

Acrescente-se que, 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. Em suma, 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.

Na situação em cotejo, estamos verificando multa contra a fonte pagadora por não ter realizado a obrigação de reter na fonte os valores prescritos na lei. Deste modo não há que se mencionar que essa multa perde fundamento com o oferecimento a tributação do

beneficiário. As obrigações são distintas, uma de pagamento do tributo e outra a da necessidade de retenção. No caso concreto está se imputando a recorrente a multa por não ter retido, e não pela ausência de pagamento.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de negar provimento ao recurso no que diz respeito a multa isolada e aos juros isolados.

(Assinado Digitalmente)

Nelson Mallmann