



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

Processo n° 19515.003477/2010-55
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-002.200 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2013
Matéria IRF
Recorrente SCOPUS TECNOLOGIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2007, 2008

Ementa:

IRRF. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

A falta de retenção/recolhimento do IRRF após o prazo fixado enseja a aplicação da multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

PROVA INDIRETA. INDÍCIOS CONVERGENTES. ADMISSÃO. POSSIBILIDADE.

A prova indiciária, apoiada no encadeamento lógico de indícios convergentes da ocorrência do fato principal, é meio idôneo para referendar uma autuação.

MULTA QUALIFICADA

Em suposto planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

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.

Recurso provido em parte.

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

Autenticado digitalmente em 16/05/2013 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 17/05/201

3 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 16/05/2013 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digit

almente em 16/05/2013 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGAO CALOMINO ASTORGA

Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, QUANTO A MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA: Por unanimidade de votos, desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. 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 (Relator) e Nelson Mallmann, que negaram provimento ao recurso nesta parte. Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga. 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. Fez sustentação oral, o seu representante legal, Dr. Gabriel Lacerda Troinelli, inscrito na OAB/SP sob nº 180.317.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Relator

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga. – Redatora designada

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann.

Relatório

Em desfavor do Contribuinte, SCOPUS TECNOLOGIA LTDA, foi lavrado auto de infração que constituiu crédito tributário no montante de R\$ 986.430,79, composto por multa isolada de 150% e juros de mora isolados, devidos por falta de retenção e recolhimento de IRRF referente a fatos geradores ocorridos no ano- calendário de 2007.

Os fatos que motivaram a autuação encontram-se descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 315/362 e, em resumo, apontam que a fiscalizada teria instituído plano de previdência privada a seus funcionários, com regramento diferenciado para quatro de seus dirigentes, em cujas contas a pessoa jurídica depositava contribuições suplementares que, por seus valores, periodicidade e resgates, teriam natureza salarial. As contas de previdência privada dos dirigentes seriam utilizadas para esconder a natureza remuneratória desses aportes e, assim, afastar, indevidamente a incidência das contribuições previdenciárias e do imposto de renda, configurando, negócio jurídico simulado, conduta enquadrada no inciso II, § 1º do artigo 167 do Código Civil.

O enquadramento legal do auto de infração é o artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, com a redação dada pelo artigo 16 da Medida Provisória nº 351/2007, convertido na Lei nº 11.488/2007; artigo 61, § 3º da Lei nº 9.430/1996; artigo 865 do RIRJ1999; artigo 70, inciso I, "d" da Lei nº 11.196/2005; artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 e artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, com a redação dada pela Medida Provisória nº 351/2007 (fls. 358 e 366/367).

Notificada dos lançamentos em 19/11/2010 (fls. 362), a contribuinte protocolizou impugnação em 21/12/2010 (fls. 384/469), com base nas seguintes razões de fato e de direito:

- As contribuições do empregador, por força do que dispõem os artigos 202 da Constituição Federal e 68 da Lei Complementar 109/2001, não integram a remuneração dos participantes dos planos de previdência privada; (

- Os artigos 69 da LC nº 109/2001, 28, § 9º, letra "p" da Lei nº 8.212/1991 e 6º da Lei nº 7.713/1988, afastam do campo de incidência tributária e das contribuições de qualquer natureza as contribuições efetuadas pelos empregadores aos programas de previdência privada em favor de seus empregados e dirigentes;

- No caso concreto, todos os fatos apontados pela fiscalização para justificar a exigência de contribuições previdenciárias estão previstos na legislação que disciplina a matéria, nos contratos e regulamentos do plano de previdência privada, sendo este último devidamente aprovado pela Superintendência de Seguros Privados - Susep;

- Segundo a LC nº 109/2001, (a) o regime de previdência privada só pode ser operado por entidades de previdência complementar (art. 2º); essas entidades somente podem instituir e operar planos para os quais tenham autorização específica (art. 3º); (c) que os planos serão de várias modalidades conforme normas expedidas pelo órgão regulador (art. 7º, parágrafo único); (d) que o resgate deve ser obrigatoriamente

previsto em qualquer modalidade de plano, sendo um direito de seu participante (art. 14, III e 27, infine);

- Em se tratando de Plano Gerador de Benefício Livre - PGBL, como é o caso dos autos, o resgate é um direito do participante e deve ser a ele oferecido, obrigatoriamente e a qualquer tempo, durante o prazo de diferimento, respeitados os prazos de carência e intermediário entre os pedidos de resgates, conforme previstos nas Resoluções CNSP ns. 6/1997, 139/2005, Circulares Susep nOs. 101/1999, 183/2002 e 338/2007;

- A Previdência Privada era, no princípio, assemelhada à Oficial, mas evoluiu para abarcar modalidades semelhantes a poupanças forçadas, tal como o PGBL, que se caracterizam pela total liberdade de seus participantes e da instituidora quanto ao pagamento das contribuições, seja em relação aos valores aportados, seja na periodicidade, bem como em relação à garantia do direito de resgate total-ou parcial, a qualquer tempo, ficando prejudicada qualquer comparação entre o PGBL, com a Previdência Oficial e com Planos de Previdência Privada de outras modalidades, em face da sujeição a regras legais distintas;

- A Impugnante mantém com a Bradesco Vida e Previdência S/A, Plano de Previdência Privada Aberta Coletivo, denominado Plano II, do tipo Plano Garantidor de Benefício Livre - PGBL, Renda Fixa, estruturado no Regime Financeiro de Capitalização e na modalidade de Contribuição Variável, cujo regulamento foi devidamente aprovado pela Susep, conforme Processo Susep n" 10.003048/01-23 - Aprovação de Plano de Previdência Privada Aberta Coletivo - Plano II (PGBL, com benefício morte e invalidez);

- Nem a Constituição, ou a LC n? 109/2001, exige que os planos estabeleçam benefícios em valores idênticos a todos os empregados e dirigentes da empresa, pelo contrário, o § 2º do artigo 26 da LC nº 109/2001 prevê a possibilidade de haver "uma ou mais categorias específicas" de beneficiados vinculados a um mesmo empregador;

- O Plano II prevê benefícios para todos, atendendo à condição de ser disponível para todos;

- Já em relação aos dirigentes da Impugnante, tendo em vista sua remuneração mais elevada, são previstas contribuições complementares, de maneira a lhes proporcionar na inatividade padrão de vida semelhante ao que tinham em atividade e, assim, cumprir um dos objetivos da Previdência Privada, razão pela qual os benefícios dos diretores devem ser diferentes daqueles oferecidos aos demais empregados;

- E de fato a previdência complementar, por ser onerosa e facultativa, vocaciona-se a atender trabalhadores de níveis mais altos de remuneração que têm, em atividade, maior capacidade de poupança, e em relação aos quais a previdência oficial só assegura uma pequena parcela da remuneração da ativa;

- O que a Autoridade Fiscal questiona é o próprio mérito das normas constitucionais e legais que instituíram o atual sistema

de previdência privada em vigor, o que só poderia ser feito por meio de alterações legislativas, daí porque a exigência de que o plano de aposentadoria complementar se estenda de forma idêntica a todos os empregados e dirigentes da empresa é incompatível com a natureza do benefício;

- Pretender que os beneficiários da previdência complementar sejam idênticos para todos equivale a acrescentar condição não prevista nem no artigo 202 da Constituição, nem na LC n 109/2001, nem na legislação ordinária, com violação ao princípio da legalidade e das normas que regem a interpretação das isenções e imunidades tributárias, conforme consignado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, no julgamento do Recurso nº 246.376, Acórdão nº 9202-00.295 da 2ª Turma, ao verificar o sentido da expressão "desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa" constante do artigo 218, § 9º, alínea "q" da Lei nº 8.212/1991, para assistência médica e odontológica, cuja fórmula é de conteúdo idêntico à prevista na alínea "p", OUI seja; "desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes";

- Tratando-se de Plano na modalidade de contribuição variável, é inerente a possibilidade de as contribuições serem feitas em qualquer valor e a qualquer tempo, conforme constante de seu regulamento e dos artigos 8º da Resolução CNSP nº 139/2005, 6/1997 e Circular Susep nº 183/2002, não ocorrendo ilícito ou violação às normas que regem a previdência complementar, não podendo prosperar a pretensão fiscal de tributar tais contribuições somente porque são efetuadas de forma livre e variada;

- Também não pode ser invocado, para desqualificar as contribuições. O fato de seus valores serem expressivos em relação aos salários dos dirigentes e, às suas próprias contribuições, uma vez que a legislação não estabelece limites para o valor das contribuições patronais, conforme já decidiu o TRF da 4ª Região, na AMS nº 96.04.5708-2, que embora julgada durante a vigência do DL 2.296/86, está fundamentado em princípios que até hoje norteiam a previdência privada;

- As razões de decidir constantes do REsp nº 1.057.010-SC, referentes ao auxílio-educação e à assistência saúde, assim como o decidido no Resp nº 865.489-RS, corroboram a argumentação da Impugnante;

- A legislação confere ao resgate a condição de direito do participante de plano previdenciário, sendo da responsabilidade da Entidade Aberta de Previdência Privada - EAPP, no caso a Bradesco Vida e Previdência, fiscalizar os prazos e condições para seu exercício, não podendo a Instituidora do Plano, no caso a Impugnante, impedir, obstar ou retardá-la e, assim, também não pode ser penalizada porque o participante exerceu seu direito de resgate;

Regulamento e no contrato firmado em 20.05.2000, em conformidade com a legislação previdenciária e com a incidência dos devidos tributos, sendo incorreto a afirmação do autuante de que não se teria observado para as contribuições da empresa o prazo de carência de um ano civil completo, contado a partir do primeiro dia útil do mês de janeiro subsequente ao da contribuição;

- Com efeito, analisando-se os resgates de 2007, verifica-se que o saldo existente em 31.12.2006, conforme apurado pelo próprio Fisco, para cada um dos dirigentes, era superior ao dobro dos valores resgatados pelos participantes em 02/01/2007, porque estes se referem a contribuições aportadas em 2005 e anos anteriores, conforme saldo existente em 31/12/2005, conforme quadro anexo (doc. 11);

- Apesar dos resgates efetuados, o saldo existente em 31/12/2007 de cada um dos dirigentes era superior ao saldo de 31 /J 2/2006, não se podendo falar também em frustração dos objetivos do Plano porque os participantes não estariam interessados na acumulação de recursos;

- Tratando-se de um PGBL, cujas contribuições são aplicadas em um Fundo de Investimento Financeiro Exclusivo - FIFE e convertidas em quotas, é de sua natureza o direito de resgate, sem que isso desvirtue ou de sua natureza sua natureza de plano de previdência privada;

- As contribuições aportadas pela Impugnante ao Plano II em benefício de seus dirigentes foram transformadas em quotas ao Fundo de Investimento, sofrendo acréscimo de valor decorrente da valorização do Fundo, de modo que os valores resgatados depois de mais de um ano dos aportes também foram afetados pela valorização, não podendo ser simplesmente tratados como remuneração;

- Fica evidenciado que as contribuições efetuadas pela Impugnante não têm caráter remuneratório, eis que atendidas apenas as duas condições exigidas pela Constituição e pela legislação trabalhista, fiscal e previdenciária para que elas sejam consideradas contribuições da empresa para Planos de Previdência Privada em benefício de seus empregados e dirigentes: que sejam pagas a empresa de previdência privada legalmente constituída, autorizada a instituir e operar planos estruturados na forma da legislação e aprovado. pelos órgãos competentes e que o plano esteja disponível a todos os empregados e dirigentes da empresa.

- Ainda que as contribuições da Impugnante viessem a ser consideradas remunerações, seria incabível a cobrança da multa isolada à taxa de 150%, com fundamento em ocorrência de simulação, dado que seria necessário provar de forma cabal a participação de pelo menos 4 sujeitos nesse conluio, a saber, a Impugnante, os dirigentes, a Bradesco Vida e Previdência e a Susep que aprovou o Plano;

- O Fisco pretende alterar o instituto jurídico em causa a partir de ocorrências de fatos previstos na legislação, sendo certo que ele foi instituído na forma da lei, com a interverção da Susep,

incumbida de fiscalizar os planos e assim assegurar a credibilidade do instituto e dos contratos firmados;

- Ademais, é unânime na doutrina que, na simulação, o ato ou o negócio jurídico aparente não reflete a realidade, ou porque nenhum ato ou negócio jurídico foi praticado, ou porque aquele praticado é diverso do aparente;

- "A simulação além de só ocorrer nas hipóteses elencadas no artigo 167 do Código Civil, ainda exige a existência de dois negócios: um aparente e outro real"; (xxviii) "No caso concreto existe apenas um negócio que é o negócio aparente e o negócio real (sic). Nada se ocultou e nada se pretendeu fazer diferente disso. Também não se pretendeu enganar ninguém.";

- Não foram transferidos direitos a pessoas distintas daquelas às quais se aparentava transferir, não se vislumbrando declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, nem documentos ante ou pós-datados, sendo que a própria publicidade dos atos praticados é indício de sua veracidade;

- A instituição de Plano de Previdência Privada pela Impugnante é um caso típico de "opção legal", porque a forma escolhida é legal, idônea e oferecida pelo legislador para a consecução do objetivo buscado;

- A simulação ocorre quando o contribuinte, arditosamente, o que não é o caso, faz o que a lei proíbe ou deixa de fazer o que a lei obriga, conforme entendimento do antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, ainda, determina que a aplicação da multa qualificada também depende da patente demonstração que o contribuinte agiu dolosamente;

- Mesmo que a conduta simulada tivesse ocorrido, não se verificaria no presente caso a intenção do Impugnante em recolher tributo a menor, haja vista que o valor do principal, do imposto, é devido pelos funcionários da Impugnante que, em relação à obrigação tributária em discussão, atua como mera responsável pela antecipação, mediante retenção, de parcela do imposto devido por aqüeles.

- Todos os fatos em que se pautou a fiscalização estão devidamente registrados na contabilidade da Impugnante e na documentação relativa aos planos de previdência privada que, em atendimento à fiscalização, foi toda apresentada, o que também não é motivo para se aplicar a multa qualificada;

- Ante o exposto, na hipótese de manutenção da multa aplicada, impor-se > si c. redução para 75%, em razão de inexistência de dolo, fraude ou simulação, não restando configurada quaisquer das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502/1964;

- Também configura desproporcional a multa aplicada, eis que decorrente de descumprimento de obrigação acessória e

confiscatória, conforme entendimento do C. Supremo Tribunal Federal;

- Somente é cabível a exigência de juros de mora sobre a multa aplicada na hipótese em que ela, depois de convertida em obrigação principal em razão de inobservância de uma obrigação acessória, deixou de ser paga no respectivo vencimento, conforme inferido na leitura dos artigos 139 e 113 do CTN;

- O artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 somente autoriza a incidência de juros moratórios sobre o valor de tributos e contribuições, pois se seu caput contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade de o parágrafo único do artigo 43 da mencionada Lei prever tais acréscimos sobre a multa lançada isoladamente;

- A taxa Selic é imprestável ao cálculo dos juros de mora, pois além de ser figura híbrida, composta de correção monetária, juros e valores correspondentes a remuneração de serviços das instituições financeiras, é fixada unilateralmente pelo Poder Executivo, extrapolando, ainda, o percentual de 1 % previsto no artigo 161 do CTN.

A DRJ – São Paulo ao apreciar as razões do interessado, julgou a impugnação improcedente nos termos da ementa a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007, 31/05/2007, 30/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007, 30/11/2007, 31/12/2007

PROVA INDIRETA. INDÍCIOS CONVERGENTES. ADMISSÃO. POSSIBILIDADE.

A prova indiciária, apoiada no encadeamento lógico de indícios convergentes da ocorrência do fato principal, é meio idôneo para referendar uma autuação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007, 31/05/2007, 30/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007, 30/11/2007, 31/12/2007

PLANO DE BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIO. APORTES. IMUNIDADE. CONDIÇÕES. APROVAÇÃO PELA SUSEP.

A aprovação pela Superintendência de Seguros Privados de programa de benefícios previdenciários administrado por entidade aberta de previdência complementar e instituído por empregador em favor de seus empregados é condição essencial para que as contribuições patronais ao plano não integrem a remuneração dos participantes.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício decorrente de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal é considerada débito para com a União, sendo devidos juros de mora sobre o valor lançado inadimplido a partir de seu vencimento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 31/01/2007, 28/02/1'007, f3 J /03/2007, 30/04/2007, 31/05/2007,30/06/2007,31/07/2007, 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007, 30/11/2007,31/12/2007

MULTA ISOLADA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRRF. DEPÓSITO EM CONTA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA DOS FUNCIONÁRIOS.

o resgate periódico dos valores depositados pela instituidora de plano coletivo em favor de dirigentes sem fundamento em situação excepcional ou em benefício contratado configura verba de natureza salarial sobre a qual incide o imposto de renda que deve ser retido pela fonte pagadora.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. SIMULAÇÃO.

Caracteriza simulação o pagamento de remunerações travestidas de aportes patronais em conta de previdência privada de seus dirigentes, cujo procedimento, se não impediu, retardou o conhecimento, por parte da Administração Tributária, da ocorrência dos fatos geradores em apreço, situação a configurar também sonegação fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Insatisfeito, o interessado interpõe recurso voluntário, onde reitera as razões da impugnação. Enfatiza em especial os seguintes pontos:

- Da improcedência da exigência;
- Da regularidade do plano de previdência privada mantido pelo recorrente e da inexistência das violações legais apontadas pela fiscalização;
- Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa;
- Da ilegalidade da utilização da taxa selic como juros de mora.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

A questão cinge-se à Multa isolada e Juros isolados cobrados pela não retenção imposto de renda na fonte que deveria ter sido recolhido.

Antes de apreciar o mérito da questão cabe registra a questão prejudicial sobre a validade jurídica da aplicação da referida multa isolada e do juros de mora isolado.

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 CTN, 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 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.

[...]

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, [...] (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.

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><u><i>I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;</i></u></p> <p><u><i>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.</i></u></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</i></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><u><i>I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;</i></u></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><u><i>§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.</i></u></p> <p>[...]</p>

Redação original	Redação dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007
<p><i>cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;</i></p> <p>[...]</p>	
<p><u>Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002:</u></p> <p><i>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></i></p> <p><i>Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.</i></p>	<p><u>Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002:</u></p> <p><i>Art. 9º <u>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></i></p> <p><i>Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.</i></p>

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, um 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.

No que toca ao juro de mora lançado de forma isolada. Nesse ponto, com base na legislação, a partir de 1º de janeiro de 1997, os juros de mora previstos no artigo 61, §

1 a 3º, da Lei nº. 9.430, de 1996, são exigidos isoladamente, sob o argumento do não recolhimento de débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos na legislação.

No caso em que o lançamento é praticado após a entrega da declaração de ajuste anual dos beneficiários dos rendimentos, a responsabilidade pelo pagamento do tributo é atribuída ao beneficiário, conforme Parecer Cosit No. 1, de 2002. Entretanto no caso concreto, **o que está sendo lançado não é o tributo em si, mas o atraso no pagamento dos mesmos**, decorrente de atos do recorrente.

Este é o meu entendimento.

Da Natureza dos Planos de Benefícios Previdenciários Questionados

Da análise do caso concreto, identifico que a operação ainda que revestida de aparente legalidade dos planos previdenciários apresentados, cria no conjunto uma situação irreal e artificial, que não condiz com o que o nosso sistema tributário almeja.

No caso concreto não tenho dúvidas, que o plano de previdência complementar, nos moldes estruturados, foi realizado, deliberado e intencionalmente, materializando para assegurar benefícios para o recorrente, mediante a não incidência de contribuições previdenciárias e a exclusão do dever de retenção na fonte.

Entendo que no processo de hermenêutica, o operador do direito tributário deve empreender um esforço, para a aplicação da norma tributária mais consistente e rigorosamente compatível com o princípio da certeza do direito, na adequação da verdade material como exige o nosso artigo 145, parágrafo primeiro da Constituição.,

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

As diversas evidencias trazidas aos autos no Termo de Verificação Fiscal, apoiada no encadeamento lógico de indícios convergentes da ocorrência do fato principal, é meio idôneo para referendar uma autuação. Pontos específicos no caso concreto criam fortes evidências pelos quais não se acolhe os argumentos do recorrente, dentro os quais destacam-se:

- Concentração do Plano de Previdência Complementar nos diretores da empresa;

- - Do total gasto pela empresa no período com previdência complementar, 70% refere-se apenas a 4 beneficiários, 4 diretores (dois estatutários e dois empregados) conforme a Tabela 2 do TVF.

- Das condições contratuais desiguais entre os planos de previdência para os diretores e para os demais funcionários.

- - O aporte de contribuições suplementares aos dois diretores estatutários representa 75% da gratificação anual paga a eles e 6,18 vezes mais que o valor do aporte feito

pelo próprio beneficiário. Por sua vez, o aporte efetuado pela empresa para os superintendentes executivos representa 112,21% e 117,54% da gratificação anual paga a eles, e 11,22 e 11,75 vezes maior que o valor do aporte feito pelo empregado.

- - Por sua vez no que toca aos demais participantes o custeio dos planos de PGBL será suportado em conjunto pela Instituidora e participantes nas seguintes proporções , Instituidora, 4% e participante 4%.

- A definição dos valores pagos a título de Previdência Complementar é definida concomitantemente com a Remuneração dos Diretores Estatutários

- - A remuneração de diretores estatutários é composta de honorários e gratificações de acordo com a performance da organização, ambos são fixados e aprovados em Reunião de Sócios da Empresa. Já em relação aos valores pagos a título de previdência complementar, a empresa alega não possuir metas estabelecidas para estipulá-los e que os montantes são fixados e aprovados em Reunião de Sócios da Empresa.

- Dos Resgates efetuados na mesma data e sua autorização formal para a sua efetivação.

- - Quando os pagamentos eram realizados, sempre após reunião de sócios cotistas, revestindo-se da natureza de gratificações.

De acordo com o CTN (Código Tributário Nacional), o IR deve incidir tanto sobre o capital como sobre o trabalho. Além disso, define que o “contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

O fato gerador de IR é a disponibilidade econômica ou financeira de renda quer seja do capital, do trabalho ou de ambos. O imposto de renda deve ser graduado segundo a capacidade pessoal econômica do contribuinte, quem obtiver maior renda deve pagar mais e se dois contribuintes auferem renda, ambos devem ser tratados de forma igual, sem distinção da ocupação profissional, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos (rendimentos do capital, do trabalho ou ambos).

Diante da presente situação, smj, cria-se a convicção de que o recorrente efetuava na realidade pagamento de gratificação através de depósito em conta de previdência privada para dois diretores estatutários e dois diretores superintendentes empregados com o propósito de se burlar da tributação.

Da Qualificação da Multa

No relativo a **qualificação da multa**, não consigo identificar a simulação apontada pela fiscalização e pela autoridade recorrida.

Entendo que se configura como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para

exteriorização dessa vontade. Não é o caso nos autos tendo em vista que os fatos são transparentes e refletem o que realmente ocorreu, encontrando inclusive possível propósito negocial para a sua realização.

No caso concreto, o suposto planejamento tributário realizado é no certamente uma matéria controversa, sem precedentes jurisprudenciais contrários à nova qualificação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal. Nesse contexto implica escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie erro de proibição. Tendo o contribuinte informado as operações com absoluta transparência, e assim permitindo ao fisco fiscalização e qualificação do fato, está ausente na espécie o evidente intuito de fraude. Neste contexto, afasta-se a qualificação da multa de ofício.

Da Taxa Selic

Finalmente, no que toca a irregular utilização da Taxa Selic, submeto-me a Súmula Carf No. 4., que respalda a sua aplicação.

Da Ilegalidade da Utilização da Taxa Selic como Juros de Mora

Diversas são as decisões judiciais e administrativas reconhecendo a legalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício.

Nestes termos, posiciono-me no sentido dar provimento parcial ao recurso, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a percentual de 75%.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez

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, peço vênia para dele discordar quanto aos Juros de Mora exigidos isoladamente.

Os juros exigidos isoladamente em razão da falta de retenção do IRRF tem como fundamento legal o art. 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme consignado no Auto de Infração à fl. 494 do e-processo.

É certo que todo atraso no pagamento do crédito tributário enseja a cobrança de juros de mora, independente do motivo ou de quem tenha dado causa, conforme determinação expressa contida no art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN (grifos nossos):

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

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

O texto legal acima, 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, conforme previsto, de forma literal, no artigo 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995 e no § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Por sua vez o art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, assim dispõe (grifos nossos):

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 acima prevê **os acréscimo 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 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.

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.

Pelos fundamentos expostos, voto por DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para excluir os Juros de Mora exigidos isoladamente.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga