



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

Processo nº	10980.017336/2008-34
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1402-001.566 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	12 de fevereiro de 2014
Matéria	IRPJ
Recorrente	BARIGUI VEÍCULOS LTDA
Recorrida	1ª Turma da DRJ/CTA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 9º DA LEI Nº 10.426/2002. FONTE PAGADORA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA PREVISTA NO PRÓPRIO DISPOSITIVO LEGAL. ALTERAÇÕES DA LEI Nº 11.488/2007. INALTERABILIDADE DAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA.

A hipótese de incidência da penalidade isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 encontra-se em seu próprio dispositivo, tendo como pressuposto a falta de retenção ou recolhimento, por parte da fonte pagadora, do tributo que teria como dever proceder à retenção.

As alterações trazidas pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 9º da Lei nº 10.426/2002 buscaram tão somente adequar a referência feita ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 para fins de determinação dos percentuais de multas aplicáveis, haja vista a alteração de redação também deste último dispositivo legal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE.

Nos lançamentos de ofício para constituição de tributos devidos, não pagos e não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim, o que não restou demonstrado no presente caso.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso em relação à matéria abrangida pelo pedido de desistência. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ao percentual de 75% e afastar a incidência dos juros de mora cobrados isoladamente. Em primeira votação, foram vencidos os conselheiros Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez que votaram por dar provimento ao recurso. Designado o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor da primeira votação

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá - Relator

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez. e Carlos Pelá.

Relatório

Tratam-se de Autos de Infração de **(i)** IRRF incidente sobre supostos pagamentos a beneficiários não identificados, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 03/01/2003 e 27/12/2006; **(ii)** IRPJ e CSLL, referentes aos anos-calendário 2003, 2004, 2005 e 2006, em razão da glosa das despesas relativas aos mesmos supostos pagamentos a beneficiários não identificados; cumulados com **(iii)** multa isolada pela falta de retenção ou de recolhimento do IRRF quanto a fatos ocorridos entre 31/01/2003 e 31/12/2006; e, **(iv)** juros isolados pela falta/atraso na retenção ou recolhimento do IRRF, com relação a situações apuradas entre 08/01/2003 e 13/12/2006 (fls. 105/190). A multa de ofício e a penalidade isolada restaram qualificadas para 150%.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 92/104), da análise inicial do livro razão constatou-se que a empresa fazia **(i)** pagamentos a pessoas físicas, mediante quitação por recibos, utilizando a conta razão contábil nº. 353039, denominada "Condução e Locomoção" (fls. 89/336 do Anexo LI) e **(ii)** pagamentos à empresa Incentive House (prestadora de serviço na área de marketing de incentivo), utilizando a conta razão contábil nº. 353022, denominada "Consultoria".

Quanto aos beneficiários dos pagamentos (pessoas físicas), parte foram identificados como funcionários da contribuinte com vínculo empregatício, parte como sócios/administradores da contribuinte e parte não puderam ser suficientemente identificados, seja por falta de nome completo ou do número do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF).

Ademais, constatou-se *(iii)* pagamentos a pessoas físicas que prestavam serviço à contribuinte de forma autônoma, mediante a quitação por recibos, utilizando a conta razão contábil nº. 353040, denominada “Transferência Interna de Veículos”. Nesses casos, parte dos beneficiários também não foi suficientemente identificada.

Para os pagamentos realizados a beneficiários não identificados, houve a cobrança de IRRF à alíquota de 35% (art. 674, § 3º do RIR/99) e a imposição de sua indedutibilidade, como despesa, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (art. 304 e 358, § 3º, inciso II do RIR/99).

De mais a mais, em virtude da realização de pagamento a funcionários da empresa, sócios/administradores e à empresa Incentive House, que seriam, em verdade, complementação de rendimentos do trabalho não incorporados aos salários dos funcionários, houve a imposição de juros e multa isolada pela falta de recolhimento de IRRF, com fulcro nos arts. 9º da Lei nº 10.426/02, art. 44, II e art. 61, § 3º da Lei 9.430/96 e Parecer Normativo nº 1/02.

A empresa apresentou impugnação (fls. 197/224) alegando, em resumo, que:

1) Encontra-se atingido pela decadência o crédito tributário do IRRF incidente sobre supostos pagamentos a beneficiários não identificados cujos fatos geradores ocorreram entre 03/01/2003 até 06/11/2003, ou seja, há mais de cinco anos da ciência do lançamento que ocorreu em 03/12/2008;

2) Está havendo dupla exigência do IR sobre um único fato (IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados e IRPJ e CSLL em razão da glosa destas despesas), o que é inadmissível. Cita, nesse sentido, decisão da CSRF no acórdão 04-01.094;

3) Os beneficiários dos pagamentos estão identificados, sendo inaplicável ao caso a regra do artigo 61 da Lei nº. 8.981/95 e improcedente a glosa das despesas;

4) As verbas em questão não têm natureza salarial e não estavam sujeitas à incidência do IRRF, já que estão relacionados a premiações de performance;

5) Após o advento da Lei nº. 11.488/2007, não há previsão legal para incidência da multa isolada pela falta de retenção do IRRF exigível sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual e, por força do artigo 106 do Código Tributário Nacional - CTN, tal norma retroage, de modo que a penalidade isolada não pode prevalecer;

6) Inexiste fundamento que autorize a qualificação da multa isolada e das multas de ofício vinculadas para o patamar de 150% (tanto que a autoridade lançadora sequer justificou a exasperação das penalidades);

7) Não está identificado no auto de infração o fundamento legal que permite a cobrança de juros isolados sobre o imposto que teria deixado de ser retido e recolhido.

A 1ª Turma da DRJ/CTA considerou o lançamento procedente (fls. 231/249), nos termos da ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. INDEDUTIBILIDADE NA APURAÇÃO DO LUCRO.

Os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados não são dedutíveis na apuração do lucro líquido, para efeito de cálculo do IRPJ.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO.

A ocorrência de dolo, fraude ou simulação impede a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, ainda que se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação, devendo ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IRR. MULTA PELA NÃO RETENÇÃO NA FONTE.

Cabível a aplicação da multa de que trata o art 9º da Lei 10.426/2002 quando constatado, após o prazo fixado para a entrega da declaração de rendimentos, que a fonte pagadora deixou de fazer a retenção a que estava obrigada.

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Por expressa disposição legal, os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados sujeitam-se à incidência do imposto exclusivamente na fonte, alíquota de trinta e cinco por cento

MULTA QUALIFICADA.

Correta a imposição de multa qualificada, visto que a contribuinte procurou impedir o conhecimento do fato gerador pela autoridade fazendária, mediante aplicação de critérios contábeis e fiscais totalmente injustificáveis a recursos transferidos a pessoas físicas.

JUROS DE MORA ISOLADOS

Cabível a cobrança dos juros isolados, sobre o montante do tributo devido, quando constatado, após o prazo fixado para a Autenticado digitalmente em 12/06/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO; Assinado digitalmente em 31/07/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 12/06/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/08/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

entrega da declaração de rendimentos, que a fonte pagadora deixou de fazer a retenção a que estava obrigada.

Lançamento Procedente

Inconformada, a contribuinte apresenta recurso voluntário (fls. 247/280) repisando os argumentos de sua peça impugnatória.

Registre-se, ainda, que em 01/01/2010, a contribuinte protocolou pedido de desistência parcial do recurso interposto no presente processo administrativo (fls. 289), tendo em vista que aderiu à anistia prevista na Lei nº. 11.941/09 para os débitos de IRRF, IRPJ e CSLL.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

O recurso atende a todos os pressupostos de admissibilidade. Deve, pois, ser conhecido.

No presente caso, *(i)* quanto aos pagamentos realizados pela Recorrente a beneficiários identificados e à Incentive House, houve a imposição apenas de juros e multa isolada pela falta de recolhimento de IRRF, sujeito a ajuste anual, com fulcro nos arts. 9º da Lei nº. 10.426/02, art. 44, II e art. 61, § 3º da Lei nº. 9.430/96 e Parecer Normativo nº 01/02; e *(ii)* em relação aos pagamentos realizados a beneficiários não identificados, houve a cobrança de IRRF à alíquota de 35% (art. 674, § 3º do RIR/99) e a imposição de sua indedutibilidade, como despesa, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (art. 304 e 358, § 3º, inciso II do RIR/99).

No entanto, a Recorrente aderiu à anistia da Lei nº. 11.941/09 no tocante aos débitos de IRRF (no valor de R\$ 110.655,60), IRPJ (no valor de R\$ 49.967,68) e CSLL (no valor de R\$ 17.988,34), conforme requerimento protocolado em 01/01/2010, apresentado no modelo aprovado pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09, devidamente assinado por seu representante legal, o diretor Felix Archanjo Bordin (fls. 289).

Sendo assim, a discussão nos presentes autos encontra-se limitada às autuações de multa e juros isolados, decorrentes da falta de recolhimento de IRRF, sujeito a ajuste anual.

Analisando a questão, reputo correto o entendimento da Recorrente quanto à impossibilidade de serem aplicados multa e juros isolados pela falta de recolhimento de IRRF sobre os pagamentos realizados aos seus funcionários (beneficiários identificados) e à Incentive House.

Isso porque, a Lei nº. 11.488/2007 deu nova redação ao artigo 9º da Lei nº. 10.426/2002, que antes previa a aplicabilidade das multas previstas nos incisos I e II da Lei nº. 9.430/96, no caso da fonte pagadora que, obrigada a reter tributo ou contribuição, deixa de fazê-lo ou de recolhê-los, ou os recolhe fora do respectivo prazo.

Com a redação determinada pela Lei nº. 11.488/2007, a multa prevista no inciso II da Lei nº. 9.430/96 deixou de ser, expressamente, aplicável ao caso.

Dessa forma, inequívoco o tratamento mais benigno conferido pela Lei nº. 11.488/2007, à fonte pagadora do IRRF. E, em se tratando de ato não definitivamente julgado, indubitável, também, a necessária incidência da norma prevista no artigo 106 do CTN, sob pena de se negar a aplicação do princípio da retroatividade da norma penal tributária mais benigna.

Neste sentido, cite-se jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

FONTE PAGADORA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI N° 11.488/2007. RETROATIVIDADE BENIGNA. EXCLUSÃO DA MULTA PREVISTA NO INCISO II DO ARTIGO 44 DA LEI N° 9430/96. A multa isolada prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9430/96, foi expressamente excluída, relativamente à fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, com fundamento na Lei nº 11.488/2007. Aplicação do artigo 106, inciso II, “c”, do CTN.

FONTE PAGADORA. NÃO EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO. PARECER NORMATIVO COSIT nº 01/2002. CONSEQUENTE NÃO INCIDÊNCIA DA MULTA PREVISTA NO INCISO 44, INCISO I, DA LEI N° 9.430/96. Não mais sendo exigível da fonte pagadora a imposto não recolhido, não há respaldo para incidência, consequentemente, da respectiva multa. (2ª Turma da CSRF, Acórdão 9202-02.288, julgado em 08/08/2012.)

FONTE PAGADORA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI N° 11.488/2007. RETROATIVIDADE BENIGNA. EXCLUSÃO DA MULTA PREVISTA NO INCISO II DO ARTIGO 44 DA LEI N° 9430/96. A multa isolada prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9430/96, foi expressamente excluída, relativamente à fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, com fundamento na Lei nº 11.488/2007. Aplicação do artigo 106, inciso II, “c”, do CTN.

FONTE PAGADORA. NÃO EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO. PARECER NORMATIVO COSIT nº 01/2002. CONSEQUENTE NÃO INCIDÊNCIA DA MULTA PREVISTA NO INCISO 44, INCISO I, DA LEI N° 9.430/96. Não mais sendo exigível da fonte pagadora a imposto não recolhido, não há respaldo para incidência, consequentemente, da respectiva multa. (2ª Turma da CSRF, Acórdão 9202-01.886, julgado em 29/11/2011.)

Com efeito, deve ser afastado o lançamento da multa isolada pela falta de recolhimento de IRRF e respectivos juros moratórios isolados.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/05/2001

Autenticado digitalmente em 12/06/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 12/06/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 05/08/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Considerando a hipótese de ser vencido no que toca ao afastamento da multa e dos juros isolados, ressalto que não deve prosperar a sua qualificação para o patamar de 150%, haja vista que a autoridade fiscal autuante não se desincumbiu de comprovar o dolo e o evidente intuito de fraude.

Nesse passo, a Lei nº. 9.430/96 determina a qualificação da multa proporcional de ofício, majorando-a de 75% para 150%, nas hipóteses em que a conduta evasiva do contribuinte tenha sido imbuída de sonegação e/ou fraude, remetendo às configurações hipotéticas de ambas as figuras definidas na Lei nº. 4.502/64.

Assim, a qualificação da multa proporcional de ofício deve ser feita apenas quando a autoridade fiscal identificar e comprovar a ocorrência de sonegação e/ou fraude. E apenas pode ser considerado sonegação ou fraude, para essa finalidade, aquilo que esteja conforme o preceito estabelecido pelos artigos 71 e 72 da Lei nº. 4.502/64.

Dessa forma, para fins de qualificação da multa proporcional de ofício, analisando-se as características textuais das definições empreendidas pelos artigos 71 e 72, temos que a sonegação e a fraude são **condutas (ação ou omissão) dolosas**.

Isso significa dizer que, para qualificar a multa proporcional de ofício, a autoridade fiscal deve **identificar, individualizar e comprovar** a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, ou seja, o ânimo do agente de prejudicar ou fraudar, a conduta (ação ou omissão) intencional perniciosa.

Não se admite como válida a genérica invocação dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4502/64 ou do inciso II do artigo 44 da Lei nº. 9430/96. Exige-se convicção, por meio de um conjunto probatório suficiente, de que o sujeito passivo agiu de má-fé e cometeu a conduta dolosa de sonegação e/ou fraude.

Ou seja, por conta das características que cercam o dolo específico, a fiscalização deve demonstrar, ao qualificar a multa, os ardis e subterfúgios utilizados pelo contribuinte para alcançar seu objetivo ilícito, indicando os atos concretos que comprovam o intuito de fraudar ou sonegar.

A necessidade de prova cabal do cometimento do ilícito fiscal que envolva sonegação e/ou fraude, como condição para a qualificação da multa de ofício, tem sido reconhecida pela jurisprudência mais atual deste Conselho, que em seus julgados vem buscando identificar atos concretos e condutas dolosas que evidenciem essa intenção deliberada do agente de causar dano à Fazenda Nacional. Busca-se, com isso, manter a qualificação da multa proporcional de ofício apenas quando for identificado comportamento intencional, dirigido e específico, adotado pelo contribuinte, com objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador ou o conhecimento, por parte do fisco, do fato gerador já ocorrido.

Nessa linha, a qualificação da multa de ofício, só tem sido permitida por este Conselho quando efetivamente se verificam procedimentos fraudulentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quando apresentadas reiteradamente), interposição de pessoas (laranjas), subfaturamento na exportação e superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

As hipóteses de falta de declaração de tributos ou de declaração inexata, não ensejam a aplicação da multa qualificada, já que são hipóteses de incidência da multa de 75%, conforme art. 44, inciso I, da Lei nº. 9430/96.

Por tudo isso, a simples apuração de omissão de receitas, desacompanhada de outros elementos probatórios do intuito doloso de fraudar e sonegar, não autoriza a qualificação da multa proporcional de ofício, entendimento pacífico e majoritário, consagrado pelo enunciado da Súmula nº. 14 do CARF:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Vale acrescentar, a tais considerações, as lições de Marco Aurélio Grecco, invocadas pela Recorrente, no sentido de que a qualificação da multa proporcional de ofício é a “exceção da exceção”, sendo inadmissível seu uso indiscriminado pelo fisco.

Ou seja, a “regra” é aplicar a multa do inciso I do artigo 44 (multa de 75%) enquanto que, apenas em determinados casos revestidos de certo perfil (inciso II), configura-se a “exceção” que enseja a incidência da multa duplicada.

Na medida em que o que é “regra”, no contexto do artigo 44, corresponde, no âmbito do ordenamento como um todo, a uma verdadeira “exceção”, por consequência a “exceção” regulada do inciso II corresponde a uma “exceção da exceção”. Isto traz consequências importantes pois, se a simples interpretação e aplicação de uma norma sancionadora deve estar cercada das cautelas e restrições na sua aplicação, por maior razão a exceção da exceção só terá aplicação em hipóteses absolutamente nítidas, que não envolvam avaliações subjetivas e cujos fatos tenham sua qualificação jurídica incontrovertida.

À vista disso, entendo, nesse ponto específico que, pelo caráter absolutamente excepcional da previsão, os pressupostos de incidência da norma punitiva do inciso II (sem aqui examinar os relativos ao inciso I) devem ser fatos cuja qualificação deve ser incontrovertida e resultar de aferição objetiva; vale dizer, desprovida de ponderações subjetivas ou de elementos metajurídicos. Em suma, havendo divergência relevante (dúvida razoável) quanto à cognição da qualificação jurídica dos fatos realizados, não cabe, a meu ver, aplicação do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9430/96. (Revista Dialética de Direito Tributário nº. 75, “Multa agravada e em duplicidade”, p. 151/152).

No caso presente, não há no Termo de Verificação Fiscal (fls. 92/104) qualquer esclarecimento por parte da autoridade autuante justificando a qualificação da multa isolada ou dos juros isolados.

Logo, a multa deve ser reduzida de 150% para o percentual de 75% e os juros isolados deverão ser afastados.

Posto isso, encaminho meu voto no sentido de não conhecer do recurso na parte em que houve desistência expressa por parte do contribuinte e, na parte conhecida, de **dar provimento** ao recurso voluntário para cancelar as exigências de multa e juros isolados, relacionados à falta de recolhimento de IRRF sobre pagamentos realizados a funcionários da Recorrente (beneficiários identificados) e à Incentive House, em razão da aplicação da lei nova mais benéfica. Vencido na aplicação da multa isolada, voto por dar provimento ao recurso para afastar a qualificação da multa, reduzindo-a ao percentual de 75% e afastar os juros isolados.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá

Voto Vencedor

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Redator
Designado

Peço escusas ao ilustre Conselheiro Relator para divergir se seu posicionamento quanto a aplicação do instituto da retroatividade benigna a fim de afastar a penalidade por falta de retenção de imposto de renda na fonte.

Segundo tal entendimento a Lei nº 11.488, de 2007, ao dar nova redação ao artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, e ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, teria deixado de prever a aplicação de multa isolada para os casos de ausência de retenção de tributos, uma vez que na nova redação do art. 9º da Lei nº 10.426 deixou-se de fazer menção à multa de que trata o inciso II da Lei nº 9.430, qual seja, a multa isolada.

Em que pese a jurisprudência colacionada pelo Conselheiro Relator, discordo de tal entendimento.

De antemão, saliento que os precedentes citados são todos da 2ª Turma da Câmara Superior, não havendo qualquer menção a pronunciamentos da 1ª Turma da CSRF a respeito do tema.

Pois bem, o motivo de minha divergência em relação à exegese dada à nova redação do art. 9º da Lei nº 10.426 é de que a menção feita por tal dispositivo ao art. 44 da Lei nº 9.430 refere-se única e exclusivamente aos percentuais de multas aplicáveis. A meu ver, a hipótese de incidência da penalidade encontra-se no próprio dispositivo em tela, tanto na antiga quanto na nova redação. Comparemos a evolução do artigo de lei em comento:

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

Nova redação: Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

	Redação Original	Redação dada pela Lei nº 11.488/2007	Observações
Hipótese de incidência	<i>sujeita-se à multa 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</i>	<i>sujeita-se à multa a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento</i>	Deixou-se de prever a penalidade para os casos de recolhimento em atraso sem o acréscimo de multa moratória, adaptando-se a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430 que não mais previu tal hipótese
Percentuais	75% ou 150% (previstos nos incisos I e II, respectivamente, do art. 44 da Lei nº 9.430 em sua redação original)	75% ou 150% (previstos nos incisos I e § 1º, respectivamente, do art. 44 da Lei nº 9.430 na redação dada pela Lei nº 11.488/2007)	Na redação original, fazia-se menção aos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430, que possuíam hipóteses de incidência próprias. Na nova redação, novamente faz-se menção aos percentuais aplicados, adaptando-se às alterações impostas ao art. 44 da Lei nº 9.430, que passou a prever a penalidade de 75% em seu inciso I, e a duplicação para 150% em seu § 1º

Pode-se observar que tanto na redação original, quanto na redação dada pela Lei nº 11.488, **a hipótese de incidência da penalidade sempre esteve descrita no próprio art. 9º da Lei nº 10.426**: na redação original a hipótese de incidência era a falta de retenção ou recolhimento pela fonte pagadora obrigada a reter tributo, bem como recolhimento após o prazo fixado sem o acréscimo de multa moratória; já na redação alterada, limitou-se a aplicação da penalidade no caso de a fonte pagadora obrigada à retenção deixar de reter ou recolher o tributo (excluiu-se a possibilidade de cominação de penalidade no caso de recolhimento após prazo de vencimento sem o acréscimo de multa de mora).

Nesse cenário, conclui-se que a nova redação do art. 9º da Lei nº 10.426 veio tão somente adaptar as menções feitas aos percentuais de multa insculpidos no art. 44 da Lei nº 9.430: antes a multa de 75% era prevista no inciso I deste dispositivo, e a multa de 150% em seu inciso II; após a alteração legislativa, tais percentuais de multa passaram a ser previstos, respectivamente, no inciso I e no § 1º do art. 44 da Lei 9.430.

O fato de a nova redação do art. 9º da Lei nº 10.426 não fazer menção à multa isolada, antes prevista no inciso I, c/c 1º, inciso II, do art. 44 da Lei 9.430, e posteriormente ao inciso II do mesmo dispositivo, não tem o condão de alterar a característica própria desta penalidade: sua aplicação sempre se deu, e se dá, de forma isolada, e jamais em conjunto com o próprio tributo que deixou de ser retido e/ou recolhido.

Isso porque, segundo o Parecer Normativo SRF nº 1, de 2002, ou se cobra o imposto de renda não retido e não recolhido, juntamente com a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430 (no caso de lançamento realizado antes da data da entrega de declaração do beneficiário do respectivo rendimento, se pessoa física, ou antes do término do período de apuração, se pessoa jurídica), ou, se o lançamento se der após tais prazos, à fonte pagadora somente poderá ser cominada a penalidade isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, uma vez que, nessa cenário, em caso de cobrança de tributo, o sujeito passivo será o próprio beneficiário do rendimento. Na primeira hipótese, a penalidade aplicada é por falta de recolhimento de imposto, cobrada juntamente com este, como previsto no art. 44, I, da Lei 9.430, em quaisquer de suas redações. No segundo caso, a penalidade, por sua própria natureza, é exigida, de forma isolada, única e exclusivamente com base no art. 9º da Lei nº 10.426, com os percentuais previstos no art. 44 da Lei nº 9.430. Nesse sentido, assim dispõe o citado Parecer Normativo:

Penalidades aplicáveis pela não-retenção ou não-pagamento do imposto

15. Verificada, antes do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a não-retenção ou recolhimento do imposto, ou recolhimento do imposto após o prazo sem o acréscimo devido, fica a fonte pagadora, conforme o caso, sujeita ao pagamento do imposto, dos juros de mora e da multa de ofício estabelecida nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 957 do RIR/1999), conforme previsto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, *verbis*:

Lei nº 10.426, de 2002

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

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."

RIR/1999

"Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

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 - de 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 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):

I - juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

II - isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;
(...)."

16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora;

b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.

Nessa senda, imaginar-se que as hipóteses de aplicação da penalidade por falta de retenção de tributo na fonte eram previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, implica dizer que a edição do art. 9º da Lei nº 10.426 foi inócuia, posto que tal dispositivo seria

desnecessário. E não o era, pois, antes de sua edição de tal diploma legal não havia previsão para aplicação de penalidade por falta de retenção de tributo na fonte, conforme indicava, à época, farta jurisprudência do extinto Conselho de Contribuintes.

Ainda na mesma linha de raciocínio do Conselheiro Relator, a nova redação do dispositivo em comento implicaria sua exigência juntamente com o tributo que deixou de ser retido, sob pena de não haver qualquer hipótese para sua cominação, o que, por si só, já demonstraria a fragilidade de tal inteligência. Contudo, tal exegese feriria de morte o fio condutor da interpretação de todo o conjunto normativo sobre o tema. Tal interpretação, que culminou com a edição do Parecer Normativo SRF nº 1/2002, baseou-se em precedentes do STJ, concluindo que compete ao beneficiário do rendimento a obrigação de incluí-lo na apuração das bases de cálculo dos respectivos tributos e proceder ao recolhimento do tributo devido, e não retido, ao final do período de apuração, se pessoa jurídica, ou até a data de entrega de declaração, se pessoa física. Conforme dito, partindo-se da premissa do voto do I. Relator, rasgar-se-ia tal exegese, permitindo-se a cobrança do tributo e multa, a qualquer tempo, tendo-se como sujeito passivo a fonte pagadora.

Desse modo, tal interpretação não deve prevalecer, uma vez que, conforme visto, a hipótese de incidência da penalidade isolada por falta de retenção de tributo encontra-se no próprio art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002.

Isso posto, voto, nesse ponto, por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Redator Designado