



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

**Processo nº** 19515.720388/2014-09  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-004.592 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de fevereiro de 2017  
**Matéria** IRRF: FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.  
**Recorrente** AON HOLDINGS CORRETORES DE SEGUROS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2009, 2010

RENDIMENTOS DO TRABALHO. BÔNUS. APORTES EM PLANO DE PREVIDÊNCIA. CARTÕES DE INCENTIVO DE VENDA. TRIBUTAÇÃO.

O pagamento de remuneração variável a empregados, autônomos e diretores não empregados, por meio de aportes em conta de fundo de previdência privada e de cartões de incentivos de vendas, está sujeito à incidência do imposto sobre a renda na fonte, a título de antecipação, por constituir rendimento do trabalho assalariado ou não assalariado, conforme o beneficiário.

RENDIMENTOS DO TRABALHO. FALTA DE RETENÇÃO OU RECOLHIMENTO. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA. MULTA ISOLADA.

Após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, embora cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa isolada pela falta de retenção ou recolhimento do imposto, prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, mantida pela Lei nº 11.488, de 2007.

MULTA QUALIFICADA. INTENÇÃO DOLOSA. MARGEM DE DÚVIDA. FALTA DE COMPROVAÇÃO PELA AUTORIDADE LANÇADORA.

Para a aplicação de penalidade mais gravosa é necessária a demonstração pela autoridade lançadora da intenção firme do infrator de praticar a conduta ilícita perante o Fisco, não deixando margem de dúvida a respeito da existência do dolo.

Quando não demonstrada pela fiscalização a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício, proporcional e isolada, até o

importe de 150%, cabe afastar a qualificação da penalidade, reduzindo-a ao patamar trivial de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, no mérito, por voto de qualidade, dar-lhe provimento parcial, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial em maior extensão, para excluir a multa isolada. Vencidos os conselheiros Maria Cleci Coti Martins, Márcio de Lacerda Martins e Miriam Denise Xavier Lazarini, que negavam provimento ao recurso e mantinham a qualificadora da multa.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Maria Cleci Coti Martins, Carlos Alexandre Tortato, Cleber Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Márcio de Lacerda Martins e Andréa Viana Arrais Egypto.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), cujo dispositivo tratou de considerar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Transcrevo a ementa do Acórdão nº 16-64.799 (fls. 776/801):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF*

*Ano-calendário: 2009, 2010*

*RENDIMENTOS DO TRABALHO ASSALARIADO. TRIBUTAÇÃO.*

*As contribuições aportadas pela empresa no Fundo FGB e os pagamentos aos empregados por meio de cartões de incentivos de vendas devem sofrer a incidência do IRRF, pois constituem rendimentos do trabalho assalariado.*

*BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. TRIBUTAÇÃO.*

*Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado.*

*NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. PENALIDADE.*

*Verificada, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física, a falta de retenção do imposto que tiver a natureza de antecipação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados.*

*MULTA QUALIFICADA. DOLO E FRAUDE.*

*As operações engendradas pela contribuinte visando, dolosamente, impedir a ocorrência do fato gerador do imposto e a tributação correspondente, justifica a aplicação da multa qualificada de 150%.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

2. O recorrente foi autuado pela falta de retenção e recolhimento pela fonte pagadora do Imposto sobre a Renda, a título de antecipação, incidente sobre pagamentos realizados a empregados, autônomos e diretores não empregados, nos anos-calendário de 2009 e 2010, os quais configuram, no ponto de vista da acusação fiscal, rendimentos do trabalho assalariado e não assalariado.

2.1 De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, às fls. 563/587, que integra o Auto de Infração juntado às fls. 117/135, a fiscalização identificou pagamentos:

- (i) de bônus, mediante depósitos pela pessoa jurídica em contas de plano de previdência privada; e
- (ii) de incentivo ao aumento de produtividade, por intermédio de cartões de premiação, chamados pela empresa de CASH CARD.

2.2 Tendo em vista que as infrações foram apuradas após o encerramento do prazo para entrega da Declaração de Ajuste Anual (DAA) pelas pessoas físicas beneficiárias dos pagamentos, a exigência fiscal compreende a aplicação da multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.462, de 24 de abril de 2002, além da cobrança de juros de mora lançados isoladamente, calculados até o dia 30 (trinta) de abril do ano-calendário seguinte aos fatos geradores.

3. Adicionalmente, a autuação fiscal é composta pelo crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), incidente sobre pagamentos efetuados pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado, acrescido de juros de mora e multa de ofício.

3.1 Nesse caso, mesmo que intimada três vezes, a empresa deixou de indicar os beneficiários dos valores pagos por meio das notas fiscais emitidas pelas empresas MOLLS - MARKETING PROMOCIONAL, INCENTIVO, PUBLICIDADE E PROPAGANDA LTDA, e IBPG CONSULTORIA SERV. MARKETING E COMUNICAÇÃO, referentes à distribuição de premiações aos seus colaboradores pelo cumprimento de metas (fls. 605/718).

4. Com relação às penalidades, consta a aplicação pela autoridade fiscal do percentual duplicado, no importe de 150% (cento e cinquenta por cento), denominada de "multa qualificada", incidente sobre a multa proporcional e multa isolada por falta de retenção na fonte do imposto.

5. Cientificado da autuação pessoalmente em 23/5/2014, às fls. 119 e 128, o contribuinte impugnou a exigência fiscal (fls. 722/744).

6. Intimada da decisão do colegiado de primeira instância em 6/2/2015, às fls. 815/817, data em que efetuou consulta no endereço eletrônico atribuído pela administração tributária, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 9/3/2015 (fls. 819/839):

6.1 Em breve resumo, enumero os argumentos de fato e direito apresentados pela recorrente:

- (i) a acusação fiscal não comprovou o dolo, fraude ou simulação, descabendo a qualificação da multa;
- (ii) os aportes feitos em planos de previdência complementar e sobre os valores pagos por meio de cartões de premiação escapam à incidência do imposto sobre a renda;

(iii) no caso dos depósitos a título de previdência privada, segundo a legislação, não podem sofrer qualquer tributação, não tendo demonstrado o agente fiscal que os aportes realizados pela pessoa jurídica referem-se a comissões. Ademais, os resgates efetuados pelos beneficiários estão previstos em regulamento, não havendo ilicitude nessa conduta e nem podendo a recorrente interferir na esfera de atuação dos segurados;

(iv) para fins de retenção do imposto sobre a renda na fonte, não há como desvincular a expressão "rendimentos de trabalho assalariado" do conceito trabalhista de salário, que envolve contraprestação pelo trabalho e periodicidade do pagamento pelo empregador ou tomador; e

(v) é inaplicável a penalidade prevista no art. 9º da Lei nº 10.462, de 2002, porquanto o imposto, após o prazo de entrega da declaração de ajuste anual, não mais pode ser cobrado da fonte pagadora. Em consequência, não mais sendo exigível o imposto não recolhido da fonte pagadora, não há respaldo para incidência daquela multa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

### Juízo de admissibilidade

7. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

### Mérito

#### a) Aportes em Previdência Privada (Fundo Garantidor de Benefícios - FGB)

8. O art. 68 da Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, dispõe sobre as contribuições do empregador, em benefício de seus empregados, a entidades de previdência privada:

*Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes. (grifou-se)*

(...)

9. Acontece que a fiscalização constatou que os aportes efetuados pela recorrente em um plano tradicional, denominado de Fundo Garantidor de Benefícios (FGB), não correspondiam a depósitos com as finalidades específicas da previdência privada complementar, destinados à formação de reservas garantidoras de benefício futuro.

10. Com efeito, durante a fase investigatória do procedimento de auditoria, o agente fiscal identificou na escrituração contábil da empresa contas que evidenciavam o pagamento de bônus ou comissões por vendas. De acordo com o relato fiscal, as despesas com os bônus e as provisões de bônus foram escrituradas nas contas 3119814 (Provisão de bônus) e 3119830 (Provisão de Contra).

10.1 Essa contas contábeis, assim como outras correlatas, foram analisadas pela autoridade lançadora, que solicitou, por meio de termos de intimações e reintimações, esclarecimentos e documentos comprobatórios da origem dos lançamentos na contabilidade (fls. 35/38, 57/60 e 68/71).

11. A par dessa frente de investigação, foi desenvolvida diligência fiscal na pessoa jurídica Itaú Vida e Previdência S/A (antiga Unibanco Aig Previdência), com o fim de que ela apresentasse dados e informações sobre os planos de previdência contratados pela

patrocinadora, ora recorrente, tais como contratos, tipos de plano, contribuições dos participantes e da instituidora e pedidos e valores resgatados pelos beneficiários, relativamente aos planos de previdência privada corporativa (fls. 567/568).

11.1 Em resposta à intimação, a Itaú Vida e Previdência S/A apresentou as informações e documentos solicitados, tendo sido entregue uma cópia do relatório à empresa fiscalizada, para subsidiar a sua análise.

11.2 De acordo com as informações prestadas, foi identificada a existência dos seguintes planos de previdência complementar empresarial: PGBL (Plano Garantidor de Benefício Livre), VGBL (Vida Gerador de Benefício Livre) e FGB.

11.3 Desses planos, a autoridade fiscal concluiu que os planos PGBL e VGBL constituíam-se em fundos destinados a garantir uma renda previdenciária, estando disponíveis a totalidade dos empregados, administradores ou sócios da recorrente, mediante adesão facultativa.

12. Por outro lado, ao confrontar e avaliar as informações e os dados coletados, o agente fiscal chegou a opinião diversa com relação ao plano FGB. Diferentemente dos outros planos, o FGB estava sendo utilizado como uma espécie de conta corrente para o pagamento de remuneração variável a empregados, autônomos e diretores, decorrente de bônus pelas vendas, em nítido descompasso com a sua finalidade previdenciária.

12.1 Contrariando as regras básicas para esse tipo de investimento, foram constatados resgates quase que em seguida aos aportes realizados pelo empregador, em contas individualizadas, para a previdência privada.

13. Os nomes dos beneficiários, as datas, os valores das contribuições distribuídas e outras informações referentes aos aportes ao plano FGB foram juntadas aos autos às fls. 502/556.

14. Em contraponto à acusação fiscal, a recorrente conduz a sua defesa em termos superficiais, carente de uma refutação convincente, em linguagem apropriada de provas, que os valores identificados na sua contabilidade, a título de remuneração variável mediante bônus, não foram destinados aos aportes no plano FGB.

15. É relevante enfatizar que o agente fiscal examinou contas contábeis, expediu intimações e realizou diligência na entidade de previdência complementar, confrontando, ao final, as informações e os dados obtidos. Apoiado em um conjunto indiciário consistente, afirmou a existência do fato jurídico-tributário, mediante o ato de lançamento expedido devidamente motivado.

15.1 A mera negativa do autuado, sem o mínimo suporte em contraprova da inocorrência do pagamento aos colaboradores de valores a título de remuneração variável em forma de aportes nas contas de previdência privada, é insuficiente para demonstrar a inexistência do fato gerador do imposto sobre renda, hipótese que invoca como fundamento à sua pretensão.

16. A possibilidade de resgates nos planos de previdência, via de regra condicionados a prazos de carência, é aspecto que não possui uma relevância absoluta para o deslinde da questão.

16.1 É claro que a rotina de resgates totais ou parciais é mais um indício para a convicção sobre a natureza dos fatos jurídicos, no sentido do desvirtuamento da utilização do fundo de previdência.

16.2 Porém, o aspecto essencial é o fato gerador do imposto sobre a renda, que se dá com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica resultado do produto do trabalho, mais especificamente, no caso sob exame, em face dos pagamentos de remunerações variáveis devidas aos trabalhadores pelos serviços prestados à empresa, mediante aportes no plano de previdência FGB.

17. A respeito do aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a renda, é salutar reproduzir o que dispõe a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988:

(...).

*Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.*

*Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.*

*§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.*

(...)

*§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.*

(...)

*Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:*

*I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;*

*II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.*

(...)

18. Percebe-se que o imposto não incide somente sobre a renda auferida, mas também sobre os proventos de qualquer natureza, desde que representando acréscimo patrimonial, revelador de capacidade contributiva.



18.1 Especificamente na hipótese de rendimentos do trabalho, a base de cálculo não está restrita aos conceitos de salário, remuneração ou salário-de-contribuição previstos na legislação trabalhista e previdenciária, ainda que haja uma correlação entre as dimensões econômicas aferidas para a tributação.

18.2 Quero dizer assim que compõem os "rendimentos do trabalho", para fins da incidência do imposto sobre a renda, mesmo os ganhos não habituais ou eventuais obtido em retribuição do trabalho que configuram acréscimo patrimonial, incorporados ou não ao salário ou remuneração do beneficiário, ressalvadas as hipóteses de isenção expressamente previstas na legislação tributária.

19. Dessa feita, em que pese a nomenclatura utilizada para os pagamentos, os aportes da empresa no Fundo FGB estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, nos termos dos incisos I e II do art. 7º da Lei nº 7.713, de 1988, na medida em que equivalem, conforme a natureza do beneficiário, a rendimentos do trabalho assalariado ou não assalariado.

19.1 Em nível infralegal, a previsão da tributação encontra-se reproduzida pelos arts. 624 e 628 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

#### **b) Cartões de Incentivos de Vendas (CASH CARD)**

20. Pelas mesmas razões expostas linhas acima, sobre o conceito de "rendimentos do trabalho", para fins da incidência do imposto sobre renda, tenho como certo que as comissões de vendas, na forma em que foram pagas, mediante cartões de incentivos, são fatos geradores do tributo, constituindo-se em rendimento do trabalho, vinculados à remuneração e ao cumprimento de metas pelos colaboradores pessoas físicas, e destinadas a retribuir os serviços prestados à pessoa jurídica (fls. 137/141 e 605/718).

21. Tais parcelas não possuem natureza indenizatória ou compensatória de maneira a escapar do campo de incidência do imposto, tampouco existe regra isentiva prevista na legislação tributária.

22. Estão sujeitos também, portanto, os pagamentos efetuados mediante cartões de incentivos de vendas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, consoante disposto nos arts. 624 e 628 do RIR/99, cuja matriz legal localiza-se nos incisos I e II do art. 7º da Lei nº 7.713, de 1988.

#### **c) Multa isolada (art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002)**

23. Como linhas inaugurais, digo que não se deve confundir: (i) a penalidade isolada estabelecida no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, ora em debate, aplicável à fonte pagadora dos rendimentos do trabalho assalariado ou não assalariado; e (ii) a multa de ofício proporcional imposta na hipótese de não recolhimento do imposto sobre a renda pelo beneficiário dos rendimentos recebidos, a qual é exigida com fulcro no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

24. Para melhor visualização da questão, transcrevo a redação dos dispositivos citados, à época dos fatos geradores:

***Lei nº 10.426, 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.*

***Lei nº 9.430, 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;*

*(...)*

*§ 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.*

*(...)*

25. É uma só a ligação existente entre os preceptivos legais. A remissão pelo art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, diz respeito ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento) ou, duplicado, de 150% (cento e cinquenta por cento) previsto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, para fins de determinação do aspecto quantitativo da penalidade isolada.

26. Daí porque equivocada a linha de compreensão da recorrente acerca da aplicação das penalidades, no sentido de que se a multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é calculada sobre o imposto devido e, após o prazo de entrega da declaração de ajuste anual pelo beneficiário dos rendimentos, o imposto não mais é cobrado da fonte pagadora, deixaria de existir a base de cálculo necessária para a multa isolada (parágrafo único do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002).

27. Ao contrário do que pretende a recorrente, cuidando os dispositivos legais mencionados de penalidades distintas, não há que se cogitar que a aplicação da multa isolada estabelecida no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, esteja condicionada ao não oferecimento dos rendimentos à tributação por parte do beneficiário.

28. Igualmente parece-me inviável a tese de que a Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, ao promover a alteração do comando inserto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, teria afastado a aplicação da multa isolada na fonte pagadora, pela inexistência da base cálculo para a penalidade.

29. É que as alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007, tanto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, quanto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, não acarretaram reflexo na penalidade isolada deste último dispositivo.

29.1 A Lei nº 10.426, de 2002, cuida de penalidade pelo descumprimento de obrigação de retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora, na qualidade de responsável tributário.

29.2. Já o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, disciplina a multa em face do sujeito passivo contribuinte, beneficiário dos rendimentos, que deixa de recolher ou declarar o tributo devido.

29.3 Reforço, por fundamental para a compreensão, que a conexão entre os dispositivos refere-se unicamente aos percentuais de 75% e 150%.

30. A fim de robustecer tal ponto de vista, reproduzo "in verbis" trecho do voto vencedor da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no âmbito do Acórdão nº 9202-003.582, de 3 de março de 2015, proferido em sessão da 2ª Turma do Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), o qual complementa, desse modo, as minhas razões de decidir quanto à matéria objeto do recurso voluntário:

"(...)

*A penalidade em tela foi instituída pela Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, convertida na Lei nº 10.426, de 2002, que assim estabelecia, em sua 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.*

*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 dispositivo acima não deixa a menor brecha para que se entenda que a penalidade nele prevista poderia ser exigida de outra forma, que não a isolada. Com efeito, a penalidade está sendo aplicada à fonte pagadora, que não é a beneficiária dos rendimentos, portanto resta descartada qualquer possibilidade de cobrança desta multa juntamente com o imposto, cujo ônus, repita-se, não é da fonte pagadora, e sim do beneficiário. Confirmando esse entendimento, o parágrafo único especifica a*

*base de cálculo da multa, que nada mais é que o tributo que deixou de ser retido ou recolhido.*

*O art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, tinha 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. isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.*

*(...)”*

*Como se pode constatar, o art. 44, acima, não trata de multas incidentes sobre imposto cobrado por meio de responsabilidade tributária de fonte pagadora, e sim de penalidades que recaem diretamente sobre o imposto exigido do sujeito passivo, na qualidade de contribuinte, que relativamente ao Imposto de Renda é o próprio beneficiário dos rendimentos. Nesse passo, nenhuma das modalidades de exigência elencadas no § 1º se amolda à exigência estabelecida no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, portanto não há que se falar que este último dispositivo tenha se referido ao art 44 da Lei nº 9.430, de 1996, para tomar*

*de empréstimo algo além dos percentuais nele estabelecidos – 75% e 150%. Isso porque a problemática que envolve as modalidades de exigência das penalidades constantes do § 1º do art. 44 – vinculadas ao imposto ou exigidas isoladamente – não se coaduna com a multa por falta de retenção na fonte. Esta, quando exigida, obviamente será isolada, eis que o principal ou seja, o imposto, será cobrado não da fonte pagadora, mas sim, repita-se, do beneficiário dos rendimentos*

*Com estas considerações, constata-se que a referência feita pelo art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, aos incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, está focada nos incisos I e II do caput, e não nos incisos I e II do § 1º, do contrário estar-se-ia atribuindo à fonte pagadora o papel de sujeito passivo contribuinte do tributo, e não o de mera intermediária entre este e o Fisco, responsabilidade esta conferida por lei.*

*Ora, se os incisos I e II do caput do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de penalidades aplicáveis ao sujeito passivo na qualidade de contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o próprio beneficiário dos rendimentos, e o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, trata exclusivamente de multa por descumprimento da obrigação de reter e recolher o tributo, aplicável à fonte pagadora na qualidade de responsável, o único elemento passível de empréstimo, do art. 44 para o art. 9º, diz respeito efetivamente aos percentuais de 75% ou 150%. Com efeito, não existe qualquer outro liame entre os dois dispositivos legais.*

*Corroborando este entendimento, a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, que foi convertida na Lei nº 10.426, de 2002, encaminhada ao Congresso Nacional, assim esclarece:*

***“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 anterior.”*** (grifei)

*O texto acima não deixa dúvidas, no sentido de que o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, trata unicamente de multa por descumprimento de obrigação acessória pela fonte pagadora, portanto descarta-se a sua exigência juntamente com o respectivo imposto, cujo ônus é do beneficiário dos rendimentos. Ademais, fica patente que se trata de nova hipótese de incidência, o que também a desvincula definitivamente das hipóteses de incidência elencadas no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, eis que estas já existiam no ordenamento jurídico muito antes do advento da Medida Provisória nº 16, de 2001.*

*Com a edição da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, foi alterado o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, dentre outras finalidades, para extinguir a multa de ofício incidente sobre o pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo, desacompanhado de multa de mora. Dito dispositivo legal passou a ter a seguinte redação:*

*"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (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; (Redação dada 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. (Redação dada 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.*

*(...)"*

*Assim, o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, foi reformulado, mantendo-se a aplicação das multas de ofício vinculadas ao tributo, nos percentuais de 75% e 150%, a primeira mantida no inciso I, do caput, e a segunda não mais abrigada no inciso II, do caput, mas sim no inciso I, do §1º. O inciso II, do caput, que anteriormente continha a multa no percentual de 150%, passou a prever a multa isolada, no percentual de 50%, nos casos de falta de pagamento do carnê-leão e de falta de pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devido por estimativa (alíneas "a" e "b"). **Quanto à multa isolada pelo pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo sem o acréscimo de multa de mora, esta foi extinta.***

*Observe-se que a extinção da multa isolada acima destacada, levada a cabo pela nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não tem qualquer reflexo nas multas do art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, eis que, conforme já patenteadado no presente voto, os dois dispositivos*

*legais tratam de penalidades distintas, o primeiro disciplinando as exigências em face do sujeito passivo contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o beneficiário dos rendimentos, e o segundo regulamentando a incidência pelo descumprimento de obrigação de retenção e recolhimento do tributo pela fonte pagadora, na qualidade de responsável. Como ficou assentado, a conexão entre os dois dispositivos diz respeito unicamente aos percentuais de 75% e 150%.*

*Tanto é assim que o art. 9º teve de sofrer também um ajuste, em função da realocação da multa de 150% (do caput para o § 1º). Ademais, também havia neste dispositivo a previsão de aplicação de multa de ofício à fonte pagadora, pelo recolhimento em atraso do Imposto de Renda Retido na Fonte, sem o acréscimo da multa de mora. Assim, na mesma linha da exclusão levada a cabo na nova redação do art. 44, esta penalidade teria de ser excluída do art 9º, já que não haveria sentido em permanecer no ordenamento jurídico apenas para apenar a fonte pagadora. Confira-se a alteração do art. 9º, promovida pela mesma Lei nº 11.488, de 2007:*

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

*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.*

*Ora, se a multa pela falta de retenção e recolhimento na fonte houvesse sido efetivamente extinta, não haveria qualquer razão para que se alterasse o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, como foi feito acima. A alteração visa claramente adaptar esse dispositivo à nova topografia do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, o que de forma alguma sinaliza que dita penalidade teria sido extinta. Além disso, repita-se que a nova redação visou excluir a exigência de multa de ofício pelo recolhimento, pela fonte pagadora, do IRRF fora do prazo sem multa de mora, tal como ocorreria com penalidade semelhante, que antes também era imposta ao beneficiário do rendimento, relativamente ao recolhimento do principal. Assim, igualou-se a exoneração desta penalidade, tanto em face do sujeito passivo contribuinte da obrigação principal, como perante a fonte pagadora, na qualidade de responsável pela obrigação de reter e recolher o tributo.*

*(...)"*

31. Exposta assim a questão controvertida, concluo não assistir razão à recorrente nos seus argumentos de defesa.

**d) Qualificação das multas (150%)**

32. Aduz a recorrente em seu recurso voluntário que é inadmissível a qualificação da multa, como fez o agente fiscal, porquanto ausente o dolo, a fraude ou a simulação, não tendo cometido qualquer das condutas descritas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

33. A multa isolada e a multa proporcional, as quais estão previstas, respectivamente, no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, e no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, admitem a elevação do percentual básico de 75%. Em ambos os casos, o respectivo dispositivo de lei faz alusão ao § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que cuida da duplicação do percentual, equivalente a 150%:

***Lei nº 10.426, 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.*

(...)

***Lei nº 9.430, 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;*

(...)

*§ 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.*

(...)

(GRIFEI)

34. Por sua vez, os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, acima mencionados, estão assim redigidos:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*



*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

35. A despeito do critério básico de aplicação da multa de ofício, equivalente a 75% sobre o valor principal, a legislação prevê a denominada multa qualificada, em que há uma duplicação do percentual padrão, quando evidenciada pela fiscalização sonegação, fraude ou conluio, cuja gravidade do comportamento lesivo do infrator enseja um reprimenda punitiva mais severa, como forma de castigar o transgressor e desestimular condutas afins por parte de outros sujeitos passivos.

36. Para essa elevação do percentual básico é condição indispensável a acusação identificar elementos subjetivos na conduta do infrator, porquanto tanto a simulação quanto a fraude pressupõem o dolo, sendo insuficiente para cogitar da hipótese tão somente a materialidade da conduta.

37. Vale dizer que a sonegação, fraude ou mesmo o conluio devem possuir base probatória autônoma, pela qual se demonstra a vontade livre e consciente do infrator em praticar as condutas ilícitas, em prol de, ao final e ao cabo, viabilizar a supressão ou redução do tributo.

38. Pois bem. Em síntese, a fiscalização resumiu a justificativa para a exasperação do percentual das multas nos termos abaixo:

*"(...) pelo fato da empresa ter agido, em tese, dolosamente tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do IR retido na fonte, ao fazer pagamento de remunerações via cartões de premiação e informando tais valores na contabilidade como despesa com marketing e propaganda, e também, em tese, praticou fraude, ao agir dolosamente tendente a modificar as características do fato gerador do IR fonte ao depositar os valores de comissões e bônus em previdência privada, conforme os arts. 71 inciso I e 72 da Lei nº 4.502/1964:(...)"* **[multa isolada, fls. 576]**

*"(...) pelo fato da empresa ter agido, em tese, dolosamente tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do IR retido na fonte, ao fazer pagamento de remunerações via cartões de premiação e informando tais valores na contabilidade como despesa com marketing e propaganda, e sendo essa atitude considerada uma sonegação, conforme o inciso I do art. 71 da Lei nº 4.502/1964:(...)"* **[multa proporcional, fls. 582]**

(GRIFEI)

39. Ainda que a tese de dolo, fraude ou simulação não possa ser irrefutavelmente afastada pelo conjunto probatório acostado aos autos, entendo que as provas trazidas pela

autoridade lançadora - a qual tem o dever de fazer prevalecer os fatos que alega na hipótese de aplicação de penalidade mais gravosa - não comprovam efetiva e cabalmente a existência do elemento subjetivo ilícito na conduta da recorrente.

39.1 Em caso de dúvida, não restando convencido o julgador que houve a intenção deliberada do fiscalizado em impedir a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda, ou de excluir ou modificar suas características essenciais, deve-se afastar a qualificação da penalidade de ofício.

40. Nessa linha de raciocínio, chamou-me a atenção a utilização pelo agente fiscal da expressão "em tese", conforme sublinhado no texto copiado, quando da sua narrativa a respeito da conduta perpetuada pela empresa autuada.

40.1 Isso porque não se está diante de um contexto de comunicação de possível cometimento de crime ao Ministério Público, mas sim da aplicação concreta de sanção pecuniária em dobro para a multa prevista em lei.

40.2 A toda a evidência, para tal exarcebação da penalidade exige-se da autoridade lançadora total segurança na tarefa de demonstrar, por meio dos elementos de prova juntados aos autos, a existência da intenção firme do infrator de atuar com dolo, fraude ou simulação perante o Fisco.

41. Verifico que a recorrente não deixou de contabilizar os desembolsos efetuados relacionados ao crédito tributário exigido, estando integralmente registrados na escrituração contábil, mesmo que se possa argumentar que alguns dos lançamentos estão localizados em contas com nomenclatura menos apropriada a sua natureza jurídica.

41.1 De qualquer forma, em nenhum momento, a fiscalização questionou ou demonstrou a idoneidade da documentação que lhe foi apresentada, inclusive as notas fiscais de repasse de créditos de aumento de performance e produtividade aos trabalhadores recompensados pela empresa. Neste último caso, a falta de identificação dos beneficiários dos pagamentos é que ensejou a tributação extraordinária do imposto sobre a renda, com base de cálculo reajustada, na alíquota de 35%.

42. A realização de depósitos em contas de previdência privada, assim como os créditos mediante cartões de benefícios para premiações pelo atingimento de metas, não são formas ilícitas, proibidas pela lei.

42.1 Por isso, a linguagem de provas utilizada pela fiscalização não tem o condão de afastar a possibilidade de planejamento fiscal pela autuada, amparada em uma interpretação jurídica, equivocada é verdade, de que os aportes efetuados nas contas de previdência privada e os valores pagos por meio de cartões de premiação escapariam à incidência do imposto sobre a renda, por não se enquadrarem tais desembolsos no conceito de remuneração ou salário.

43. Destaco que os fatos narrados pela autoridade fiscal podem evidenciar indícios da ocorrência de conduta fraudulenta ou sonegatória e, dessa maneira, suficientes para confecção de representação fiscal para fins penais dirigida ao Ministério Público Federal. Em vista disso, talvez, o uso da expressão "em tese" pelo fiscal autuante.

44. Entretanto, a existência de indícios de crime tributário não autoriza sem as justificativas materiais apropriadas a imposição de penalidade de ofício qualificada, a qual

demanda a comprovação minudente de uma das hipóteses de aplicação dessa sanção mais gravosa.

45. Na esfera penal a sociedade tem o direito de ver devidamente apuradas eventuais condutas delituosas, cuja instrução probatória permitirá demonstrar, com os meios disponíveis, a verdade possível dos fatos.

46. Por outro lado, na hipótese de qualificação da multa, além da descrição dos fatos ocorridos, as provas indispensáveis e contundentes para justificar a duplicação do percentual da penalidade devem ser carreadas aos autos pelo agente fiscal, via de regra, no momento da formalização do auto de infração, dados os limites existentes para a produção da prova no curso do processo administrativo tributário.

47. Assim, penso que faltou à autoridade lançadora estabelecer, em relação aos específicos valores lançados, uma liame indubitável entre os elementos de sua convicção da conduta ilícita do sujeito passivo e o cometimento de fraude ou sonegação, mediante ação dolosa, nos moldes previstos na Lei nº 4.502, de 1964.

48. Dessa feita, não demonstrada a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício, até o importe de 150%, deve-se afastar a qualificação da penalidade oficiosa, reduzindo a multa para o patamar trivial em casos de lançamento de ofício, no percentual de 75%.

49. O percentual trivial de 75% aplica-se à multa de ofício proporcional aplicada sobre o lançamento de ofício relativo ao imposto sobre a renda incidente sobre os pagamentos a beneficiários não identificados, conforme art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, bem como ao lançamento de ofício da multa isolada pela falta de retenção do imposto sobre a renda na fonte, exigida com base no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002 (fls. 118, 128 e 499).

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para reduzir as penalidades ao patamar trivial em casos de lançamento de ofício (75%).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess